Der Wegfall des Steuersubjekts

im deutschen Reichssteuerrecht

✦

Inaugural-Dissertation

zur Erlangung der juristischen Doktorwürde

verfaßt

und der hohen juristischen Fakultät der

Ludwig-Maximilians-Universität zu München

vorgelegt von

Fritz Roth

Referendar aus Zweibrücken

✦

1927

Druck von W. Neumann

Pirmasens

Der Wegfall des Steuersubjekts

im deutschen Reichssteuerrecht

✦

Inaugural-Dissertation

zur Erlangung der juristischen Doktorwürde

verfaßt

und der hohen juristischen Fakultät der

Ludwig-Maximilians-Universität zu München

vorgelegt von

Fritz Roth

Referendar aus Zweibrücken

✦

1927

Druck von W. Neumann

Pirmasens

Referent:

Prof. Dr. Nawiasky.

Korreferent:

Prof. Dr. Rothenbücher.

Zu besonderem Danke verpflichtet bin ich Herrn Professor Nawiasky, dessen Vorlesungen und Uebungen ich sehr viele wertvolle Anregungen und dessen Seminarübungen ich meine systematische Schulung verdanke, ferner dem Herrn Präsidenten des Reichsfinanzhofs, der mir durch die gütige Erlaubnis die ausgezeichnete Bücherei unseres höchsten Finanzgerichtes einsehen zu dürfen, die Abfassung der Arbeit eigentlich erst ermöglichte.

Digitized by the Internet Archive
in 2026

https://archive.org/details/IA41548312_0085

Inhalt.

Einleitung: Voraussetzungen. Seite

I. Steuerschuldverhältnis und Finanzpflichten 7
II. Das Steuersubjekt
1. Begriff des Steuersubjekts 11
2. Rechtsfähigkeit im Steuerrecht 13
III. Das Zweckvermögen 18

Der Wegfall des Steuersubjekts und seine Wirkungen.

I. Begriff des Wegfalls 21
II. Der Wegfall der physischen Person
1. Der Tod und seine Folgen
a) Die einfachste Form der Beerbung
1. Das Fortbestehen des Steueranspruchs 22
2. Die Nebenansprüche 29
b) Andere Formen des Erbgangs 31
c) Der Steuerprozeß und die Vollstreckung 37
d) Die Nachlaßbesteuerung 42
2. Die Rechtslage bei der Todeserklärung 44
III. Der Wegfall der juristischen Person
1. Ueberblick 46
2. Die juristische Person des Privatrechts und Steuerrechts
a) Die Auflösung ohne Rechtsnachfolge
1. mit Liquidation 47
2. ohne Liquidation 51
b) Die Auflösung mit Gesamtrechtsnachfolge 54
3. Die juristische Person des öffentlichen Rechts 57
Schrifttum 59
Verzeichnis der Abkürzungen 62

Einleitung: Voraussetzungen.

I. Steuerschuldverhältnis und Finanzpflichten.

Das Schuldverhältnis (Obligation) ist eine rechtliche Beziehung zwischen zwei Parteien, welche es einem Teil gestattet von dem anderen eine Leistung zu verlangen. Diese Leistung kann ein beliebiges Handeln oder Unterlassen sein; es ist auch nicht notwendig, daß sie sich in wirtschaftlichen Wertgrößen ausdrücken läßt.[1])

Dieses Recht eine Leistung zu verlangen, ist selten ganz allein vorhanden. Es ist oft von damit zusammenhängenden anderen Rechten umgeben und fast immer stehen ihm ebensolche Rechte der anderen Partei gegenüber. Jedes dieser Rechte für sich allein ist ein Anspruch, der auch Forderung genannt wird, wenn er auf die Zahlung einer Geldsumme gerichtet ist. Unter diesen Ansprüchen kann gewöhnlich einer als Hauptanspruch bezeichnet werden, er gibt auch der ganzen Obligation den Namen (z. B. Miete, Darlehen, Auftrag).

Unter dem Schuldverhältnis werden also der Hauptanspruch und alle mit ihm zusammenhängenden Nebenansprüche verstanden. Es ist gewöhnlich kein einzelnes Rechtverhältnis sondern eine Summe von Rechtsverhältnissen, eine Gruppe von Ansprüchen.

Hieraus folgt ohne weiteres, daß auch das Grundverhältnis des Steuerrechts eine Obligation ist.[2]) Hauptforderung ist natürlich der staatliche Anspruch auf die Steuerzahlung, aber alle anderen möglichen

---

[1]) So Titze, Recht der Schuldverhältniss, Berlin 1923, S. 1; Eneccerus: Lehrbuch des bürgerlichen Rechts, 22.-24. Aufl. Marburg 1924, Bd. 1, S. 175; Crome: System des deutschen bürgerlichen Rechts, Tübingen 1900, Bd. 1, S. 166, Bd. 2, S. 1 ff.

[2]) Vergl. im allgemeinen hierzu und zum folgenden: Nawiasky: Steuerrechtliche Grundfragen, München 1926, S. 34 ff; Hensel: Steuerrecht, Berlin 1924, S. 15 ff; Mirbt: Grundriß des deutschen und preußischen Steuerrechts, Leipzig 1926, S. 84 ff; Merk: Steuerschuldrecht, Tübingen 1926, S. 8 ff; Schranil: Besteuerungsrecht und Steueranspruch, Leipzig-Wien 1925, S. 72 ff; Friedrichs: Grundzüge des Steuerrechts, Berlin 1925, S. 85; von Myrbach-Rheinfeld: Grundriß des Finanzrechts, 2. Aufl.. München 1916, S. 68 ff; Fleiner: Institutionen des deutschen Verwaltungsrechts, 4. Aufl., Tübingen 1919, S. 391 ff; von Sarwey: Allgemeines Verwaltungsrecht Tübingen 1894, S. 140; Blumenstein: Die Bedeutung zivilrechtlicher

Ansprüche gehören dem Steuerschuldverhältnis als Ganzem an wie Forderungen auf Nebenleistungen (z. B. Zinsen, Kosten) oder Erstattungsansprüche und dergl.

Dieses Steuerschuldverhältnis wird von Wissenschaft und Rechtsprechung nicht wie eine bürgerlich-rechtliche Obligation behandelt, sondern es wird vom Zivilrecht aufs strengste getrennt, da es öffentlich-rechtlicher Natur ist. Privatrechtssätze sind daher im Steuerrecht im allgemeinen nicht, auch nicht analog anwendbar. Diese Auffassung wird von Friedrichs[1]) logisch eigentlich zu Recht abgelehnt. Friedrichs bestreitet das Vorhandensein eines Unterschiedes zwischen privatrechtlichen und öffentlich-rechtlichen Schuldverhältnissen und erklärt deshalb die allgemeinen Sätze des BGB auch im Steuerrecht für anwendbar. Friedrichs ist insoweit beizutreten, als formal kein Unterschied zwischen öffentlichem und Privatrecht möglich ist und daher auch formal die Obligationen beider Rechtszweige nicht unterscheidbar sind.

Die Unterscheidung zwischen privatem und öffentlichem Recht muß also in rechtsinhaltlichen Momenten zu suchen sein und hier bietet die sogenannte Interessentheorie den einzigen Ausweg.[2]) Oeffentliches Recht sind nach ihr diejenigen Normen, bei deren Erlassung „das staatliche und allgemeine Interesse in erster Linie bestimmend ist", Privatrecht diejenigen, „bei welchen die Interessen der beteiligten Individuen an erster Stelle in Betracht kommen".[3])

Bei den Steuergesetzen ist klar, daß sie nur auf Grund fiskalischer Interessen erlassen werden. Ihre Durchführung bezweckt die Füllung der Staatskassen und weiter nichts. Daher sind ihre Normen öffentlich-rechtliche, weil sie rein im öffentlichen Interesse aufgestellt sind.

Da also bei der Auslegung der Steuergesetze das Motiv der Gesetzgebung — das fiskalische Interesse — auf ein Uebergewicht des Staates hinweist, können Privatrechtssätze nicht ohne weiteres angewandt werden.[4]) Sie sind im Steuerrecht

1. überhaupt nicht anwendbar, wo das Steuerrecht die betr. Materie selbst geregelt hat (wie z. B. Wohnsitz, teilweise Rechtsfähigkeit, Eigentum etc.),

---

Begriffe für das moderne Steuerrecht, Berner Festgabe für Huber, Bern 1919. S. 205 ff; Vogel: Die Finanzobligation; Finanzarchiv Bd. 29, II. Teil, S. 8 ff, S. 25 ff. Die Genannten, außer von Myrbach, im wesentlichen übereinstimmend, wenn auch in Einzelheiten vielfach voneinander abweichend.

[1]) A. a. O. S 91.

[2]) Vgl. unter vielen: Nawiasky: Deutsches und österreichisches Postrecht, 1909, S. 25 ff; v. Savigny: System des heutigen römischen Rechts, Berlin 1840, Bd. 1 S. 23; Wach: Handbuch des deutschen Zivilprozeßrechts, Leipzig 1885, S. 94; Endemann: Lehrbuch des bürgerlichen Rechts, 6. Auflage, Berlin 1899, Bd. 1 S. 29 f; Dernburg: Das bürgerliche Recht, 3. Aufl. Halle 1906. Bd. 1 S. 49.

[3]) Dernburg a. a. O.

[4]) Vgl. Boethke in Strutz: Handbuch des Steuerrechts, 2. Auflage Berlin 1924 S. 34.

2. an den Stellen nicht anwendbar, wo das öffentliche Interesse ihre Berücksichtigung verbietet.[1])
3. Wo dagegen eine Anwendung privatrechtlicher Normen dem öffentlichen Interesse nicht widerspricht und sie geeignet sind eine Lücke im Steuerrecht auszufüllen, besteht kein Grund das Privatrecht zu verbannen.
4. Selbstverständlich sind die Normen des Privatrechtes immer da voll anzuwenden, wo das Steuerrecht auf sie Bezug nimmt. (Vgl. zu alle dem auch AO § 4!)

Das Verhältnis zwischen Steuerrecht und Privatrecht ist noch ziemlich ungeklärt, hauptsächlich wohl deshalb, weil sich das öffentliche Recht a priori vom Zivilrecht nicht trennen läßt und die Interessentheorie nicht geeignet ist, alle Streitfragen zu entscheiden. Die neuere deutsche Steuergesetzgebung hat nicht zur Klärung der Frage beigetragen, indem sie es unternahm ohne zwingenden Grund für das Steuerrecht eigene Begriffe zu schaffen, die das Privatrecht für sich anders umgrenzt hat (z. B. den Wohnsitz). De lege ferenda ist jedenfalls die u. a. von Blumenstein[2]) aufgestellte These, daß sich „die möglichst gleichartige Normierung verwandter Erscheinungen verschiedener Rechtsgebiete" empfiehlt, der Theorie des selbständigen Steuerrechts[3]) vorzuziehen.

Das Steuerschuldverhältnis ist also eine öffentlich-rechtliche Obligation. Von den meisten privatrechtlichen Obligationen unterscheidet es sich noch aus zweierlei Gesichtspunkten:

1. Gläubiger der Hauptforderung, die stets auf Geldzahlung geht, ist der Staat oder eine mit Hoheitsrechten von ihm ausgestattete juristische Person des öffentlichen Rechts.
2. Das Steuerschuldverhältnis entsteht nie durch Vertrag sondern immer durch die Tatbestandsverwirklichung ex lege. Wenn bei einer Rauferei jemand den Gegner verletzt, so entsteht für ihn damit eine Leistungspflicht an den Geschädigten, der seinerseits die entsprechende Schadensersatzforderung hat. Die Obligation entstand also dadurch, daß der Tatbestand von BGB § 823 Abs. 1 erfüllt wurde. Ebenso entsteht beispielsweise durch die Benützung von Kraftfahrzeugen für den Eigenbesitzer (Kraftfahrzg. St. G. §§ 1 und 3) eine Zahlungspflicht und für den Staat die entsprechende Forderung. Entstehungsgrund der Obligation ist in beiden Fällen die Rechtsnorm. Die Bedingung der Entstehung in jedem besonderen Falle ist die Verwirklichung des Tatbestandes.

---

[1]) Vgl. Tezner im Arch. f. öff. Recht, Bd. 9 S. 565: „Jede subsidiäre Anwendung von Privatrechtsnormen auf dem Gebiet des öffentlichen Rechts ist falsch, welche zu einer Verkümmerung der Staatszwecke führen muß".

[2]) A. a. O. S. 209.

[3]) Ball, Steuerrecht und Privatrecht, Mannheim 1924.

Die Tatbestandsverwirklichung ist zur Entstehung jedes Steuerschuldverhältnisses unerläßlich. Jede Rechtsnorm ist ein hypothetisches Urteil,[1]) dessen Conditionalsatz („wenn . . . etc.") den Tatbestand im juristisch technischen Sinne darstellt. Der Tatbestand ist also ein notwendiger Bestandteil jedes Rechtssatzes.[2])

Wie es mit besonderer Prägnanz die Strafrechtswissenschaft dargetan hat,[3]) ist der Tatbestand ein von der Rechtsordnung aufgestellter Typus, eine Form, eine Schablone. Wenn ein Mensch eine Handlung begeht oder sich in einer Lage befindet, welche dieser Form genau entspricht, so hat er den „Tatbestand erfüllt" und es treten damit von selbst die im Gesetz bestimmten Rechtsfolgen ein. Die Tatbestände des modernen Rechts (gerade auch des Steuerrechts), welche die komplizierten Vorgänge der hochkapitalistischen Wirtschaft voll erfassen wollen, sind sehr häufig eine ganze Summe der verschiedensten Voraussetzungen, die allesamt erfüllt sein müssen. So wird der Tatbestand selbst oft sehr umfangreich und verwickelt, was aber nicht daran hindern darf, daß er in seiner zentralen Bedeutung erkannt und gewürdigt wird.

Zergliedert man das Steuerschuldverhältnis, so lassen sich zwei große Gruppen unterscheiden:[4])

1. Mit der Tatbestandsverwirklichung entsteht sofort eine gesetzliche Zahlungspflicht, die in ihrer Höhe feststeht; die Schuldsumme ist von Anfang an fällig. Dies ist der Fall bei den sogenannten indirekten Steuern, welche juristisch die einfachste Steuerform darstellen.
2. Bei den direkten Steuern entsteht mit der Tatbestandsverwirklichung zunächst die Pflicht des Steuersubjektes die Festsetzung der Steuerschuld zu dulden, bezw. bei ihr mitzuwirken. Erst nach dieser sogenannten Veranlagung wird die jetzt bestimmte Schuld zahlbar und fällig.

So zeigt sich, daß das Steuerschuldverhältnis im wesentlichen aus der Steuerforderung des Staates und der ihr entsprechenden Steuerschuld des Steuersubjektes besteht. Bei den direkten Steuern gehen das Veranlagungsrecht des Staates und die Veranlagungspflicht des Subjektes voraus.

---

[1]) So mit Recht: Stammler: Lehrbuch der Rechtsphilosophie, Berlin 1922, S. 255; Kelsen: Allgemeine Staatslehre, Berlin 1925, S. 54.

[2]) Daher ist die Polemik von Mirbt a. a. O. S. 87 ff. gegen die weite Anwendung des Begriffes „Tatbestandsverwirklichung" nicht überzeugend.

[3]) So z. B. Beling: Grundzüge des Strafrechts, 6. und 7. Auflage, Tübingen 1920 S. 19; Die Lehre vom Verbrechen, Tübingen 1906, § 4, § 13 ff.

[4]) Vgl. hierzu außer Nawiasky a. a. O. (oben S. 2, Anm.) Otto Mayer: Deutsches Verwaltungsrecht, 2. Aufl. München 1914 Bd. 1, S. 333; ders. Finanzwirtschaft und Finanzrecht im Handbuch der Finanzwissenschaft, Tübingen 1926, Bd. 1, S. 86 ff; Fleiner a. a. O. S. 399 f; Jacobi: Zeitgem. Steuerfr. 1920 S. 121.

Die Reichsabgabenordnung hat die Unterscheidung zwischen direkten und indirekten Steuern grundsätzlich verworfen. (§ 86 Abs. 1 S. 1 und 2: „Die Steuerschuld entsteht, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Steuer knüpft“ . . . usw.) und will der Veranlagung lediglich deklaratorische Bedeutung zukommen lassen. Es kann aber trotzdem die Unterscheidung auch für das positive Recht beibehalten werden, wenn stets beachtet wird, daß mit der Tatbestandsverwirklichung die Geldschuld entsteht, sie aber erst mit dem Veranlagungsakt zahlbar und fällig wird.

Steuerschuld und -forderung, Veranlagungspflicht und Veranlagungsrecht sind die Hauptelemente des Steuerschuldverhältnisses. Sie sind aber nicht seine einzigen Bestandteile sondern es entstehen, wie gesagt, oft mit der Verwirklichung des Tatbestandes noch andere Pflichten des Schuldners wie Auskunftspflichten und dergl. (mit den entsprechenden Rechten des Staates), wie auch der Schuldner dem Staat gegenüber Ansprüche (z. B. Erstattungsansprüche) haben kann. Alle diese Rechte gehören ebensogut zu dem Steuerschuldverhältnis selbst wie die Veranlagungspflicht. Es ist daher nicht angebracht, die systematische Einheit zu zerreißen und sie zum Teil als „Hilfspflichten“ besonders zu behandeln, wie es im neueren steuerrechtlichen Schrifttum meist geschieht.[1])

Die Steuergesetze enthalten aber noch gewisse Pflichten, die jedem Rechtssubjekt überhaupt auferlegt sind, ohne mit einer Steuerobligation in Verbindung zu stehen, so z. B. Buchführungspflichten (AO §§ 167, 177 ff, 166) und dergl. mehr. Dies sind gesetzliche Pflichten, die sich aus der Normunterworfenheit aller Rechtsfähigen unmittelbar ergeben. Diese Pflichten sollen im folgenden mit „Finanzpflichten“[2]) bezeichnet werden.

II. Das Steuersubjekt.

1. Begriff des Steuersubjektes.

Unter dem Steuersubjekt soll im folgenden das Steuerpflichtsubjekt verstanden werden, also die Partei des Steuerschuldverhältnisses, welche Schuldner der steuerrechtlichen Hauptforderung ist, welcher die Veranlagungs- bezw. Zahlungspflicht obliegt.

Steuersubjekt ist, wer nach den Steuergesetzen rechtsfähig ist; rechtsfähig ist, wer den Tatbestand des Steuergesetzes erfüllen kann. Nach den oben aufgestellten Voraussetzungen gibt es neben dem Steuerschuldverhältnis noch Finanzpflichten. Die steuerrechtliche

[1]) So Hensel a. a. O. S. 162, Mirbt S. 312 ff, Merk S. 129.
[2]) Vgl. Nawiasky a. a. O. S. 36.

Rechtsfähigkeit ist demnach genau ausgedrückt: die Möglichkeit Finanzpflichten zu haben bezw. die Möglichkeit Partei eines Steuerschuldverhältnisses zu sein.

Eine allgemeine Rechtsfähigkeit läßt sich für das Steuerrecht nicht aufstellen, vielmehr bestimmt jedes Steuergesetz für sich, wer seinen Tatbestand erfüllen kann. Wenn im folgenden daher der Ausdruck „Rechtsfähigkeit" gebraucht wird, so ist dies immer im Sinne der Rechtsfähigkeit jedes einzelnen Gesetzes für sich gemeint.

Die Terminologie von Gesetzgebung und Wissenschaft ist nicht einheitlich und oft (auch in der AO) ungenau. Im folgenden soll die Rechtsfähigkeit, welche praktisch für Finanzpflichten und Steuerschuldverhältnisse sich deckt, Steuerfähigkeit, das Steuersubjekt in diesem Sinne der Steuerfähige genannt werden. Steuerpflichtig ist das Steuersubjekt, welches den Tatbestand eines Gesetzes erfüllt hat, Steuerschuldner ist derjenige Steuerpflichtige, dessen Schuld in ihrer Höhe feststeht, zahlbar und fällig geworden ist.[1])

Von diesen Begriffen sind zu unterscheiden die besonderen Möglichkeiten an einem Steuerschuldverhältnis beteiligt zu sein als Haftender, als „Verfahrensschuldner" (= handlungsfähig) und als Vollstreckungsschuldner.[2])

1. Die Haftung im Steuerrecht ist „eine Inanspruchnahme für eine fremde Steuerschuld" (Mirbt). Das bedeutet: eine Person wird als Steuerschuldner behandelt, obwohl sie nicht selbst den gesetzlichen Tatbestand erfüllt hat. Der Haftende hat so im wesentlichen die gleiche Stellung wie der Schuldner (vgl. AO § 79 Abs. 2), doch werden in gewissen Fällen auch Unterschiede gemacht, was im einzelnen hier nicht aufgezeigt zu werden braucht.
2. Die Handlungsfähigkeit ist im ganzen Steuerrecht identisch mit der des bürgerlichen Rechtes. (AO § 83 Abs. 1). Wenn das Steuersubjekt keine physische, handlungsfähige Person ist, so muß selbstverständlich jemand da sein, der an seiner Stelle der Steuerbehörde gegenüber handelt, der die nötigen Angaben macht, die Steuer zahlt und dergl. Dies ist der „Verfahrensschuldner" oder wie ihn Merk nennt,[3]) der „Entrichtungspflichtige". Er ist selbst nicht Steuersubjekt, weil er nicht mit seinem Vermögen haftet, denn bekanntlich gibt es keinen Schuldner ohne Haftung. Er hat nur praktisch

[1]) Vgl. über die Berechtigung dieser Ausdrücke Nawiasky a. a. O S. 16, S. 40 ff.

[2]) Eine erschöpfende Darstellung dieser Begriffe kann im Rahmen dieser Arbeit nicht gegeben werden. Vgl. Genaueres bei Hensel a. a. O.: Haftung S. 56 ff. Verfahrensschuldnerschaft S. 146 f, Vollstreckungsschuldnerschaft, S. 178; über Haftung auch Mirbt a. a. O. S. 102.

[3]) A. a. O. S. 110 f.

alle Pflichten und Rechte des Steuersubjekts wahrzunehmen. So ist z. B. Verfahrensschuldner der Vorstand einer juristischen Person, der gesetzliche Vertreter einer juristischen Person des Steuerrechts (wie der Verwalter einer nicht rechtsfähigen Stiftung, eines Zweckvermögens, der Vorstand eines nicht rechtsfähigen Vereins und dergl.), der gesetzliche Vertreter eines nicht geschäftsfähigen Menschen. Ist das Steuersubjekt ein handlungsfähiger Mensch, so ist der Begriff der Verfahrensschuldnerschaft hier gegenstandslos. Verfahrensschulder kann allerdings auch ein bevollmächtigter Vertreter z. B. einer abwesenden oder kranken Person sein. Wenn der Verfahrensschuldner seine Pflichten gegenüber der Steuerbehörde verletzt, kann er mit seinem eigenen Vermögen haftungspflichtig werden (AO § 90). Damit wird er dann, wie gesagt, selbst Steuersubjekt (AO § 79 Abs. 2).

3. Vollstreckungsschuldner endlich ist derjenige, aus dessen Vermögen der Betrag der Steuerschuld entnommen wird. Nach AO § 299 Abs. 3 hat der Verwalter eines steuerpflichtigen Vermögens in Bezug auf dieses Vermögen die Pflichten des Vollstreckungsschuldners.

2. Die Rechtsfähigkeit im Steuerrecht.

Wenn der Gesetzgeber Steuergesetze erlassen muß, beobachtet er das Wirtschaftsleben. Er sieht wo sich Vermögensmassen ansammeln, er gewahrt die Stellen, an denen der nie ruhende Güterverkehr sich enger zusammendrängt und so einen Ueberblick und einen Eingriff ermöglicht. An solchen Stellen greift er ein, indem er einen bestimmten Teil des betreffenden Vermögens, des Vermögenszuwachses oder der durchgehenden Gütermenge für sich als Steuer beansprucht. Wirtschaftlich gesehen werden alle Steuern nicht von Menschen, nicht von den Eigentümern der Vermögensstücke erhoben, sondern von einer bestimmten Gütermenge abgezogen.[1]).

Rechtlich aber können nur Menschen Pflichten haben. Wenn also Steuern bezahlt werden sollen, so muß Menschen die Pflicht auferlegt werden, die festgesetzte Geldsumme an den Staat abzuführen. Aus diesen beiden Gesichtspunkten — der Entnahme der Steuern aus Gütermengen und der Notwendigkeit Menschen mit der Leistung zu beauftragen — erklärt sich die ganze Technik der Steuergesetzgebung

[1]) Dieser Gedanke findet seinen gesetzgeberischen Ausdruck z. B. im Gesetz zur Sicherung der Brotversorgung vom 23. 6. 1923 RGBl I, S. 140, § 5 Abs. 5 S. 1: „Von den Vermögen, die der Zwangsanleihe unterliegen, wird als einmalige Abgabe das Sechsfache des endgültig festgesetzten Betrags der Zwangsanleihe erhoben."

Wo die Gütermenge, nach welcher der Staat eine Steuer bemißt (ein Grundstück, ein Kraftwagen, ein ganzes Vermögen), Eigentum eines bestimmten Menschen ist, der für sich den Nutzen der Güter hat, ist der Vorgang einfach: der Eigentümer ist steuerpflichtig und hat die Steuer zu entrichten. Schwieriger wird es schon bei Sachen, die im Eigentum mehrerer Personen stehen; hier hat der Staat die Wahl, ob er einen Einzelnen oder alle zusammen verpflichtet. Vor unlösbaren Schwierigkeiten aber stünde der Gesetzgeber beim Eigentum juristischer Personen, wenn er hier nicht rechtstechnisch eben durch die Schaffung der juristischen Person sich zu helfen gewußt hätte. Hier von den wirtschaftlichen Eigentümern (z. B. den Aktienbesitzern bei einer Gesellschaft) die Steuern zu verlangen, ist unmöglich.

Die juristische Person ist richtiger Ansicht nach[1]) ein juristisch technischer Begriff, die Personification einer Teilrechtsordnung. Es gibt im Grunde nur Rechte und Pflichten von Menschen. Da die Rechtsbeziehungen des Vermögens eines Verbandes und seiner Mitglieder nur sehr schwierig und unübersichtlich zu fassen wären, ist die „juristische Person" genannte Teilrechtsordnung ein Hilfsmittel, eine Methode, diese Rechtsbeziehungen deutlich auszudrücken. Die juristische Person ist also eine Schöpfung der Rechtsordnung. Welchem Verband, welchem Vermögen nun juristische Persönlichkeit zugesprochen wird, das ist lediglich eine Frage des positiven Rechts. Z. B. besteht kein zwingender Grund, daß die G. m. b. H. juristische Persönlichkeit besitzt und die offene Handelsgesellschaft nicht.

Welche Grundsätze bei der Bestimmung der juristischen Persönlichkeit im privaten und öffentlichen Recht maßgebend waren, kann hier dahingestellt bleiben. Dem Steuerrecht jedenfalls ist eine ganz klare Bahn vorgezeichnet. Es geht aus von den vorhandenen Vermögensmassen. Selbstverständlich muß die Erhebung der Steuern möglichst einfach geschehen. Da die privatrechtlichen Eigentumsverhältnisse oft äußerst kompliziert sind, hat die Steuerrechtsordnung sich ihre eigene Rechtsfähigkeit geschaffen.[2]) Zahlreiche Gebilde sind in einzelnen Steuergesetzen ebensogut rechtsfähig und werden ebenso behandelt wie ein eingetragener Verein, eine Aktiengesellschaft oder eine rechtsfähige Stiftung. Fast überall, wo eine Mehrheit von Personen ein Vermögen gemeinsam innehat, wird von dem Steuerrecht eine juristische Person geschaffen. Die Steuergesetzgebung aber zieht auch noch die letzte Folgerung, indem sie Vermögensmassen, deren Eigentumsverhältnisse und deren Verwaltung besondere Merkmale zeigen, zu juristischen Personen macht. In den Fällen, wo nicht rechtsfähige Stiftungen, Zweckvermögen und dergl. als solche besteuert werden,

[1]) So Stammler: Theorie der Rechtswissenschaft, Halle 1911, S. 332; Somló: Juristische Grundlehre, Leipzig 1917, S. 521; Kelsen, a. a. O. S. 66 ff.

[2]) Vgl. hierüber zuerst Kloss N. St. R. Bd. 1, S. 37 ff.

kann von keiner Personenmenrheit mehr die Rede sein (schon dies ist ein Beweis gegen die Auffassung von der juristischen Person als Verbandsperson, als Realität); das Gesetz erklärt die aus den rechtlichen Beziehungen eines Vermögens bestehende Teilrechtsordnung für rechtsfähig.

Die Rechtsfähigkeit der physischen Person im Steuerrecht unterscheidet sich vom Privatrecht nicht. Nur enthält das Steuerrecht eine Besonderheit für den Fall der Todeserklärung; hier endigt die Rechtsfähigkeit in einem anderen Zeitpunkt wie die des bürgerlichen Rechts. (AO § 81, Abs. 5.)

Die Steuerfähigkeit einer juristischen Person besteht darin, daß sie unter eigenem Namen zu einer Steuer veranlagt werden kann und der Zwangsvollstreckung in das eigene Vermögen unterworfen ist.[1]) Das bedeutet: die juristische Person als solche, nicht die einzelnen Mitglieder, ist die Partei des Steuerschuldverhältnisses. Wohl kann dabei noch eine gesetzliche Haftung von Mitgliedern bestehen (z. B. AO § 86), aber sie ist nicht notwendig. Steuerrechtlich kann die Gesellschaft des bürgerlichen Rechts als solche zur Zahlung herangezogen werden, ohne daß die einzelnen Mitglieder genannt zu werden brauchen, zivilrechtlich muß dagegen die Gesamtheit der Mitglieder in Anspruch genommen werden (wenn man nicht auf Grund der gesamtschuldnerischen Haftung sich an einen einzelnen halten will).

Manche Steuergesetze stellen genau fest, welche Gebilde für sie rechtsfähig sind, so KörpStG § 2 ff, VermStG § 2 ff, KapitalverkStG § 2 ff. Andere Gesetze aber (so vor allem die Gesetze über die Verbrauchsabgaben) gebrauchen meist eine ähnliche Wendung wie „Steuerschuldner ist, wer . . . . .“ und ähnliche, ohne näher anzugeben, ob auch juristische Personen damit gemeint sind und welche juristischen Personen. Daß die juristischen Personen des privaten und öffentlichen Rechts nach allen Steuergesetzen rechtsfähig sind, wird nirgends bestritten. Wie ist es aber mit den nur im Steuerrecht rechtsfähigen Gebilden? Hier ist von grundlegender Bedeutung, daß AO § 86 generell die Möglichkeit einer Besteuerung sonst nicht rechtsfähiger Gebilde vorsieht. Dem Wortlaut nach setzt freilich § 86 für seine Anwendung eine Regelung in den einzelnen Steuergesetzen voraus, aber offenbar ist er zu einer weiteren Wirkung bestimmt, als es zunächst den Anschein hat. Er ist weit auszulegen in der Richtung, daß er dort anwendbar wird, wo das einzelne Steuergesetz über die Rechtsfähigkeit keine näheren Angaben macht. Die Steuern werden aus bestimmten Vermögensmassen entrichtet. Es liegt nur im Sinne einer zweckmäßig einfachen und zugleich gerechten Erhebung, wenn den Vermögensmassen, zu deren Vorteil und Lasten ein Betrieb geführt wird, auch die Steuern zugerechnet werden. Hierzu kann nur eine möglichst weitgehende Anwendung der steuerrechtlichen Rechtsfähigkeit die Handhabe bieten. Das gleiche scheint Popitz zu meinen,

[1]) Friedrichs in N. St. R. Bd. 6, S. 107.

wenn er[1]) die Umsatzsteuerpflicht bürgerlich-rechtlich nicht rechtsfähiger Gebilde damit begründet, daß sie „nach Anschauung der Wirtschaft als Bewirker der Tätigkeit gelten." Der Hinweis auf die „wirtschaftliche Betrachtungsweise", die ja überhaupt bei der Auslegung der Steuergesetze so oft angerufen wird, ist aber allein zu einer stichhaltigen Begründung nicht geeignet. Ohne AO § 86 (vgl. auch die §§ 52 und 302) könnte man nicht daran denken bürgerlich-rechtliche Gesellschaften und ähnliche Gebilde als solche zu besteuern, wie es jetzt geschieht. So ist nach RFH[2]) eine Gesellschaft des BGB weinsteuerpflichtig, da sie selbst und nicht nur ihre Mitglieder Wein „abgeben" kann. (WeinStG § 2, Abs. 1). Ebenso bejaht der Reichsfinanzhof die Umsatzsteuerpflicht einer offenen Handelsgenossenschaft[3]), einer Gesellschaft des BGB[4]), einer Erbengemeinschaft.[5]), [6]).

In allen Steuergesetzen also, welche keine genauen Bestimmungen über Steuerschuldnerschaft und Steuerbefreiungen treffen, sind die in § 86 AO genannten Gebilde rechtsfähig. Es kann z. B. ein nicht rechtsfähiger Verein umsatzsteuerpflichtig, eine Gesellschaft des bürgerlichen Rechts oder eine nicht rechtsfähige Stiftung salzsteuerpflichtig, ein Zweckvermögen kraftfahrzeugsteuerpflichtig sein.

Wenn keine besonderen Befreiungsvorschriften bestehen, ist die Steuerfähigkeit auch für alle juristischen Personen des öffentlichen Rechts gegeben und zwar nicht nur für Innungen, Berufsgenossenschaften, Krankenkassen, Anwalts- und Aerztekammern, Knappschaftsvereine und dergl. sondern auch für Kirchen, für Länder und Gemeinden, für das Reich selbst.[7])

Ferner ist von Bedeutung, daß eine juristische Person nicht nur Menschen zu umfassen braucht, sondern auch aus juristischen Personen bestehen kann,[8]) was bei den heutigen komplizierten wirtschaftlichen Verhältnissen nicht selten vorkommt. Ein Kartell ist juristisch eine Gesellschaft des bürgerlichen Rechts mit Aktiengesellschaften oder anderen Körperschaften als Mitgliedern. Für das Steuerrecht ergeben sich aus alle den Möglichkeiten miteinander verbundener Gesellschaften

[1]) Komm. zum Umsatzsteuergesetz, Berlin 1921, Bd. I, S. 143.
[2]) St. u. W., Bd. 2, Sp. 539.
[3]) St. u. W., Bd. 1, Sp. 151.
[4]) St. u. W., Bd. 2, Sp. 58.
[5]) In: Amtliche Mitteilungen über die Zuwachssteuer u. s. w. herausgegeben vom Reichsfinanzministerium, Berlin 1919, S. 381,
[6]) Vgl. hierzu ferner: Zapf-Siegert, Komm. z. BierstG, 2. Aufl., Berlin-München 1925, Anm. 9 zu § 2, der eine Steuerpflicht sämtlicher nach § 86 AO rechtsfähiger Gebilde bejaht ohne allerdings eine Begründung zu geben, und Arlt: Komm. z. TabakstG, Berlin 1926, Anm. 3 zu § 9, der von einer O. H. G. als Steuerschuldner spricht.
[7]) Vgl. über das Reich als Steuersubjekt die Entscheidungen des Reichsfinanzhofes; 4, 92; 4, 330; 5, 204; und in St. u. W. Bd. 1 Nr. 680 Sp. 706; Nr. 685 Sp. 708.
[8]) So RFH in St. u. W. Bd. 5 Nr. 93 Sp. 370.

zahlreiche Schwierigkeiten, auf deren wichtigste hier noch kurz hingewiesen werden soll.

Es kann möglich sein, daß gewisse Verbindungen für das Steuerrecht als nicht bestehend angesehen werden, weil in ihnen ein Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts, also eine Steuerumgehung erblickt wird. So hat in dem bekannten Fall der G. m. b. H. & Co. der Reichsfinanzhof[1]) eine Steuerumgehung nach § 5 AO angenommen, eine Entscheidung, die um so bedenklicher ist, als die Rechtsform der G. m. b. H. & Co. vom Reichsgericht als möglich anerkannt wurde.[2])

Ein besonderer Fall ist (vorzugsweise im Bereich der Umsatzsteuer, er kann aber auch in anderen Steuergesetzen unter Umständen von Bedeutung sein) die sogen. „Selbständigkeit". Die Umsatzsteuerpflicht obliegt nur selbständigen Gewerbetreibenden. Es ist durch eine Reihe von Entscheidungen des Reichsfinanzhofs[3]) anerkannten Rechtens, daß auch juristische Personen sich in einem Angestelltenverhältnis befinden können. Derartige juristische Personen sind also, weil ihnen die Selbständigkeit fehlt, für die Umsatzsteuer nicht rechtsfähig. Ueber die Kriterien der Selbständigkeit freilich steht noch nichts Abschließendes fest. Die Entscheidungen des Reichsfinanzhofs wurden meist nur im Hinblick auf den speziellen Fall begründet, ohne daß allgemein gültige Maßstäbe gegeben wurden. Gewöhnlich wird auf die „wirtschaftliche Betrachtungsart" verwiesen. So sagt z. B. die in St. u. W. Bd. 1, Nr. 687 abgedruckte Entscheidung: „Ein solches Angestelltenverhältnis ist anzunehmen, wenn das abhängige Unternehmen derart dem Geschäftsorganismus des übergeordneten Unternehmens eingegliedert ist, daß es für die wirtschaftliche Betrachtungsweise als dessen Bestandteil erscheint. Ob das im Einzelfall vorliegt, ist Tatfrage. Bestimmte Begriffsmerkmale, die unter allen Umständen erfüllt sein müssen um die Abhängigkeit zu bejahen, lassen sich nicht angeben."[4])

Rechtsfähig sind für das Steuerrecht auch ausländische Gesellschaften, auch solche, die den Ort der Leitung im Ausland haben, wenn sie im Inland Niederlassungen oder Betriebe besitzen. Sie werden zur Körperschaftssteuer sogar schon herangezogen, wenn sie überhaupt im Inland Geschäfte durch unselbständige Vertreter betreiben.[5])

---

[1]) Entsch. 10, 65.

[2]) R. G. in Zivils. 105, 101.

[3]) Entsch. 3, 281; 3, 290; 5, 160; 9, 167; St. u. W. Bd. 1, Sp. 709; Bd. 2, Sp. 655; Bd. 4, Sp. 612; Bd. 5, Sp. 144.

[4]) Vgl. über die Selbständigkeit die Ausführungen von Becker im Komm. zur AO bei § 79 und in St. u. W. Bd. 2, Sp. 1072 ff; ferner von Popitz in D. St. Z. Bd. 10 Sp. 338 ff.

[5]) So RFH in A. St. R. Bd. 7, Sp. 150. Vgl. auch RFH in St. und W. Bd. 4 Nr. 460 Sp. 1318.

III. Das Zweckvermögen.

Ein Vermögen ist eine Summe von Gegenständen und geldwerten Rechten bezw. Pflichten („Aktiven“ und „Passiven“). Was diese Summe zu einem Ganzen macht, was sie zusammenhält, ist in der Regel die Person des Inhabers, d. h. dessen, dem die Rechte und Pflichten zustehen. Es gibt aber auch Vermögen, deren Einheit nicht nur in der Person des Eigentümers gefunden werden kann. Wenn z. B. einer Kirche testamentarisch Grundstücke und Wertpapiere vermacht wurden mit der Bestimmung, die Erträge sollten einer Schule oder Krankenanstalt zugute kommen, so ist das Vermögen dieser sog. nichtrechtsfähigen Stiftung nicht dadurch charakterisiert, daß es im Eigentum der Kirche steht (denn sonst wäre es von dem übrigen Vermögen der Kirche nicht zu unterscheiden), sondern es erhält seine spezifische Stellung durch den Zweck, dem es gewidmet ist. Wesentlich ist letzten Endes bei jedem Vermögen nicht die Person des Eigentümers sondern seine Verwendung. Wenn der Eigentümer frei über sein Vermögen verfügt, so sind die Bedürfnisse und Wünsche des Inhabers selbst der Zweck. Wenn aber jemand neben seinem Privatvermögen eine Vorerbschaft innehat, Fideikommisbesitzer ist und die Mittel einer Sammlung, die er allein zu einem wohltätigen Zwecke veranstaltet hat, verwaltet, so ist er wohl Eigentümer der vier Vermögen, diese werden aber nicht eins durch seine Person, sondern sind wegen ihrer verschiedenen Zwecke streng getrennt zu halten.

Die Zwecke, für die ein Vermögen verwendet werden muß, wenn es nicht dem Eigentümer frei zur Verfügung steht, sind immer ausgedrückt in einer Rechtsnorm. Entweder bestimmt das Gesetz direkt die Verwendung einer Gütermasse zu einem besonderen Zwecke (z. B. bei Vermögen aufgelöster Vereine, die an den Fiskus fallen, BGB § 46) oder ein Rechtssubjekt, das über ein Vermögen verfügungsberechtigt war, hat eine rechtlich bindende Anordnung über die Verwendung dieses Vermögens getroffen, entweder durch ein Testament oder durch einen Vertrag. Testamente und Verträge werden von der Rechtsordnung ebenso im Notfalle zwangsweise auf Grund Gesetzes durchgeführt wie Gesetze selbst. Immer liegt also eine Rechtsnorm zugrunde, sei es das Gesetz selbst, sei es eine delegierte Norm, die in Verbindung mit dem Gesetz eine Rechtsnorm darstellt.

Somit läßt sich der Begriff des Zweckvermögens feststellen als eine Gesamtheit von Sachen, geldwerten Rechten und Pflichten, die auf Grund von Rechtsnormen zu einem bestimmten Zweck verwendet werden müssen. Die besondere Verwendung bringt in der Regel auch eine eigene Verwaltung des Vermögens mit sich.

Statt von „Zweckvermögen“ spricht man auch von „Sondervermögen“ oder „Vermögensmassen“ (so das Körperschaftssteuergesetz), der Begriff ist überall der gleiche.

Nicht notwendig für den Begriff des Zweckvermögens ist es, daß der Eigentümer fehlt, wie es Brinz[1]) ausführt. Ein Eigentümer ist immer, bei jedem Vermögen, vorhanden, nur ist nicht immer seine Person das Entscheidende.

Bekanntlich sind Zweckvermögen nach den meisten Steuergesetzen rechtsfähig. Es muß angenommen werden, daß diese Rechtsfähigkeit bei allen, der obigen Begriffsbestimmung entsprechenden Vermögensmassen vorhanden ist (nur dann natürlich nicht, wenn noch besondere Erfordernisse aufgestellt sind, wie z. B. im Körperschaftssteuergesetz), denn besondere Einschränkungen werden in der AO und den meisten in Frage kommenden Gesetzen nicht gemacht. Auch sind die Begriffsbestimmungen, welche die Kommentare geben[2]) sehr allgemein gehalten. Die Definition des Reichsfinanzhofs: „Zweckvermögen liegen vor, wenn eine physische oder juristische Person Eigentümer von Gegenständen ist, aber infolge der Belastung mit der Auflage einer bestimmten Verwendung im wirtschaftlichen Sinne nicht als Eigentümer angesehen werden kann",[3]) bedeutet auch keinerlei Beschränkung; sie kann übrigens kaum als glücklich bezeichnet werden, wegen des so überaus vagen, leider im Steuerrecht häufig verwendeten Begriffs des „wirtschaftlichen Eigentums". Ebenso unsicher ist das an anderer Stelle[4]) verlangte Merkmal der „wirtschaftlichen Selbständigkeit". Auch kann nicht richtig sein, was an verschiedenen Stellen als notwendig bezeichnet wird,[5]) daß das Vermögen aus dem Eigentum des bisherigen Inhabers ausscheiden muß, um zum Zweckvermögen zu werden. Es kann sehr wohl, sogar nach der eigenen Bestimmung des Reichsfinanzhofs, ein Vermögen aus dem „wirtschaftlichen" Eigentum eines Subjektes ausscheiden und trotzdem sein zivilrechtliches Eigentum bleiben. Nach Entsch. 16, 67 könnte ein Vermögen Zweckvermögen sein, was es nach St. und W. Bd. 1 Nr. 59 oder 1053 nicht sein dürfte. — Die Entscheidung in St. und W. Bd. 1 Nr. 59 ist insofern interessant, als sie im Ergebnis unzweifelhaft richtig ist. Ein Fabrikbesitzer hat zur Gründung einer Unterstützungskasse für Beamte und Arbeiter seines Werkes eine Summe gestiftet, dies öffentlich bekannt gegeben und die Summe auf ein eigenes Sparbuch eingetragen. Dieses Vermögen ist kein Zweckvermögen, aber nicht deshalb (wie in der Begründung ausgeführt wird), weil es noch in dem Vermögen des bisherigen Inhabers bleibt, sondern weil seine Verwendung nicht in rechtlich bindender Weise bestimmt ist.

---

[1]) Lehrbuch der Pandekten, 2. Aufl. Erlangen 1873 Bd. 1 S. 201 ff.

[2]) Vgl. z. B. Geiler: Komm. zum KörpStG Mannheim 1921, S. 40; Mirre Komm. zum KörpStG Stuttgart 1926, S. 6 und S. 18.

[3]) Entsch. 16, 67.

[4]) Entsch. 10, 258.

[5]) In St. und W. Bd. 1 Nr. 59 Sp. 153 und Nr. 1053 Sp. 1120 ff.

Der Reichsfinanzhof hat durch den Gebrauch der Wendung „Zweckvermögen oder unselbständige Stiftung“[1]) den Anschein erweckt, als ob beide Begriffe identisch seien. Dies ist nicht der Fall. Der Begriff der unselbständigen Stiftung ist ein engerer.[2]) Er verlangt meistens, daß als bindende Norm ein besonderes Rechtsgeschäft zugrunde liegt, das gewöhnlich eine etwas strengere Form hat (Testament, schriftlicher Vertrag und dergl.). Ein Sammelvermögen z. B. wird man nicht als unselbständige Stiftung bezeichnen. Ihm liegt nur der in der Regel formlose Auftrag der Geber zugrunde.[3]) Dies ist aber ein klassisches Beispiel für ein Zweckvermögen. Ebenso sind keine unselbständigen Stiftungen die Zweckvermögen auf Grund gesetzlicher Bestimmung. Scharf umgrenzt ist der Begriff der unselbständigen Stiftung aber in Rechtsprechung und Wissenschaft noch nicht. Eine nähere Auseinandersetzung kann hier erspart bleiben, weil die Unterscheidung für die folgende Untersuchung nicht von Belang ist.

Die Steuergesetzgebung hat das Zweckvermögen nicht ganz einheitlich behandelt. Sie erfordert zu seiner Besteuerung oft noch das Hinzutreten bestimmter Tatbestandsmerkmale, so z. B. im Körperschaftssteuergesetz (§ 6) das Vorhandensein eigener Einkünfte. Dies mag dazu beigetragen haben, daß der Reichsfinanzhof, der ja natürlich immer die zu beurteilenden Einzelfälle im Auge hat, noch zu keiner einheitlichen Begriffsbestimmung gekommen ist. Der allgemeine Begriff des Zweckvermögens, der jedenfalls in allen Gesetzen gilt, die keine besonderen Eigenschaften verlangen, und der daher den folgenden Betrachtungen als Unterlage dienen soll. ist der oben gegebene.

---

[1]) Entsch. 10, 240; St. und W. Bd. 4 Nr. 353, Sp. 1066.

[2]) Vgl. R. G. Z. 88, 335; Planck: Kommentar zum bürgerlichen Gesetzbuch, Vorbem. 4 zu § 80.

[3]) Vgl. R. G. Z. 62, 386. Kleemann: Die Steuerpflicht bei Sammelunternehmen D. St. Bl. Bd. 3, S. 3.

Der Wegfall des Steuersubjekts und seine Wirkungen.

I. Begriff des Wegfalls.

Der Wegfall des Steuersubjekts ist das Aufhören seiner Rechtsfähigkeit. Er bedeutet nach den obigen Begriffsbestimmungen, daß das Steuersubjekt nicht mehr den Tatbestand eines Steuergesetzes erfüllen kann, daß es nicht mehr Partei des Steuerschuldverhältnisses sein kann.

Die Rechtsfähigkeit kann bei Menschen nur durch den Tod beendigt werden. Dem Tode steht die Todeserklärung gleich. Sonst aber gibt es keine Möglichkeit. Dies gilt auch ebenso für das Steuerrecht.

Der Wegfall des Steuersubjekts ist daher streng zu unterscheiden von dem Aufhören der persönlichen Steuerpflicht.[1]) Dieser „Wegfall" der persönlichen Steuerpflicht tritt dadurch ein, daß gewisse Voraussetzungen, an welche das Gesetz die Steuerpflicht knüpft, nicht mehr erfüllt werden. Er bedeutet also das Ausbleiben der Verwirklichung von Tatbestandsmerkmalen. Seine rechtlichen Folgen bestehen im wesentlichen darin, daß vorher entstandene Veranlagungspflichten und Steuerschulden unberührt bleiben, daß nachher keine mehr entstehen können. Ein Beispiel ist die Auswanderung in das Ausland, also das Aufgeben von inländischem Wohnsitz und Aufenthalt. Auch daß sich das Steuersubjekt dadurch praktisch der inländischen Vollstreckung entzieht, ändert an der rechtlichen Würdigung des Vorganges nichts. Vorher entstandene Steuerschulden bestehen unverändert weiter und können jederzeit vollstreckt werden, wenn das Steuersubjekt inländisches Vermögen erlangt, z. B. wenn ein inländischer Verwandter stirbt und von dem im Ausland weilenden Steuersubjekt beerbt wird.[2])

Der Wegfall einer juristischen Person kann auch nur in dem Erlöschen ihrer Rechtsfähigkeit liegen und dieses Erlöschen kann nur die Auflösung sein. Ob sie auf dem gewöhnlichen Wege geschieht oder durch Konkurs oder durch eine Fusion, ist gleichgültig. Kein Wegfall ist hier aber das Aufhören der Selbständigkeit, denn auch hier

[1]) Z. B. in EinkStG § 103 erwähnt.
[2]) Vgl. hierüber Friedrichs: Grundzüge S. 102.

wird nur ein Tatbestandsmerkmal (eben die „Selbständigkeit") nicht mehr weiter erfüllt. Die juristische Person als solche existiert aber nach dem Verlust der Selbständigkeit weiter. Ebenso ist keine Auflösung die Verlegung von Sitz oder Leitung ins Ausland. Hier gilt das gleiche wie bei Auswanderung von Menschen. Selbstverständlich ist auch kein Wegfall die Umwandlung der juristischen Person in eine andere. Wenn sich eine Aktiengesellschaft in eine G. m. b. H. verwandelt, so ist das für die Rechtsfähigkeit im Steuerrecht grundsätzlich ebenso belanglos wie wenn z. B. ein rechtsfähiger Verein sich der Form nach auflöst, aber als nichtrechtsfähiger Verein weiter bestehen bleibt.

Es ist klar, daß mit dem Wegfall einer Partei ein Schuldverhältnis erlischt, wenn nicht besondere Gründe dafür bestehen, daß eine andere Partei an die Stelle der wegfallenden tritt. Im Steuerrecht hat der Staat natürlich das größte Interesse daran, daß die vor dem Erlöschen der Rechtsfähigkeit des Subjektes entstandenen Steuerschulden bezahlt werden. Die wichtigste Frage ist: wie und von wem werden diese Schulden bezahlt? In zweiter Linie sind dann die, mit dem hinterlassenen Vermögen des Weggefallenen zusammenhängenden steuerlichen Rechtsverhältnisses zu betrachten, soweit sich Schwierigkeiten bei ihnen ergeben können.

II. Der Wegfall der physischen Person.

1. Der Tod und seine Folgen.

a) Die einfachste Form der Beerbung.

1. Das Fortbestehen des Steueranspruchs.

Die Handhabe zur Lösung aller Probleme bietet die oben umrissene Grundidee: der Gesetzgeber geht von den vorhandenen Gütermengen aus und besteuert in Wahrheit sie, nicht ihre Eigentümer. Da die Gütermenge selbst durch den Wegfall ihres Inhabers nicht verändert wird, müssen die künftig über sie verfügungsberechtigten Personen dafür sorgen, daß die Steuern entrichtet werden.

Dieser Gedanke, daß das Vermögen besteuert wird und die Eigentumsverhältnisse unwesentlich sind, findet seinen Ausdruck auch in zwei Entscheidungen des Reichsfinanzhofes (2, 213; 14, 118). Die erstgenannte spricht davon, daß „ein Vermögen der Person, die den Stichtag erlebt hat, von der Steuer schlechthin erfaßt" wird, die andere besagt, „daß ein Gegenstand, der an einem vor dem Inkrafttreten des Gesetzes gelegenen Zeitpunkt vorhanden war, mit einer Steuer belegt wird, gleichviel ob der Inhaber des Gegenstandes das Inkrafttreten des

Gesetzes erlebt hat oder nicht." — Uebrigens liegen ähnliche Gedanken der juristischen Konstruktion der Zollpflicht durch Laband[1]) zugrunde. Laband mißt der wirtschaftlichen Grundlage (dem „zollpflichtigen" Gegenstand) eine so große Bedeutung zu, daß er den Charakter der Obligation leugnet und das Verhältnis als eine dingliche Belastung angesehen wissen will. Wenn auch diesen Folgerungen nicht beigetreten werden kann, ist doch der Kerngedanke sehr bemerkenswert. Dies gilt auch für das Steuerrecht, da ja zwischen ihm und dem Zollrecht formal kein Unterschied besteht. —

Jeder Mensch, der stirbt, wird beerbt. Er hat entweder vor seinem Tode darüber Verfügungen getroffen, wer sein Vermögen erhalten soll, oder nicht. Im letzteren Falle tritt die gesetzliche Erbfolge ein. Für das Steuerrecht ist es gleichgültig, ob ein gesetzlicher oder testamentarischer Erbe eintritt. Der einfachste Fall ist der, daß ein einziger Erbe als Alleinerbe das gesamte Vermögen des Erblassers erhält. Diese Möglichkeit soll zunächst allein der Untersuchung der steuerrechtlichen Vorgänge zugrunde gelegt werden.

Die wichtigsten Bestimmungen über die steuerrechtlichen Wirkungen des Erbganges sind in AO §§ 87 uud 95 Abs. 3 enthalten. § 87 Abs. 1 legt dem Erben die Verpflichtung auf „aus dem Nachlaß die Mittel zur Bezahlung vorher entstandener Steuerschulden zurückzuhalten" und die Schulden zu bezahlen. § 87 Abs. 2 stellt die nämliche Pflicht für „aus dem Nachlaß zu entrichtende Steuern" fest, § 95 Abs. 3 läßt die Vorschriften des BGB über die Erbhaftung auch für die „aus dem Nachlaß zu entrichtenden Steuern" gelten.

Aus diesen Stellen ergibt sich folgende Rechtslage: Der Erblasser war vor seinem Tode Partei des Steuerschuldverhältnisses; das Steuerschuldverhältnis erlischt mit seinem Tode nicht sondern besteht ex lege fort; Partei ist an Stelle des Erblassers nunmehr der Nachlaß als Sondervermögen mit dem Erben als Vertreter, d. h. steuerrechtlich als Verfahrensschuldner.

Der Erbe selbst ist nicht Steuersubjekt, weil er mit seinem Vermögen nicht in Anspruch genommen werden kann (außer wenn er seine Pflichten verletzt; darüber s. u.!). Bekanntlich ist, wer nicht haftet, auch nicht Schuldner. Wenn ein Verein Steuersubjekt ist, wird es niemand einfallen den Vorstand des Vereins, der praktisch die Steuern an das Finanzamt abführt, als Steuerschuldner zu bezeichnen. Er ist nur Verfahrensschuldner. Beim Erben ist der Fall genau der gleiche.

Im Steuerrecht kann ein Zweckvermögen rechtsfähig sein. Der Nachlaß ist ein Zweckvermögen; die Rechtsnorm, welche es charakterisiert, ist die Vorschrift, welche die Zahlung der Steuerschulden mit den Mitteln des Nachlaßes befiehlt. Der Zweck ist somit in der

[1]) Laband: Das Staatsrecht des deutschen Reiches, 4. Aufl. Tübingen 1914, Bd. 4, S. 424.

Entrichtung der geschuldeten Steuern zu erblicken. Es steht also nichts im Wege die Erbmasse als juristische Person des Steuerrechts anzuerkennen. Abgesehen davon, daß auf diese Weise die nicht einfachen rechtlichen Beziehungen beim Wegfall des Steuersubjekts sich klar überblicken lassen, ist diese Konstruktion deshalb nicht ungünstig, weil sie mit dem bürgerlichen Recht in keinen unüberbrückbaren Gegensatz tritt. Wie vor allem Endemann[1]) sehr nachdrücklich dargetan hat, muß der Nachlaß auch nach bürgerlichem Recht bis zu seiner völligen Vereinigung mit dem Vermögen des Erben als Sondervermögen angesehen werden. Wenn diese Ansicht für das bürgerliche Recht unentbehrlich ist, besteht kein Grund sie für das Steuerrecht abzulehnen, das ohnehin in der Gestaltung der Rechtsfähigkeit seine eigenen Wege geht.

Daß der Erbe selbst nicht Steuersubjekt ist, daß für die Steuerschulden des Erblassers nur der Nachlaß, nicht das Vermögen des Erben haftet, geht aus AO § 87 Abs. 1 eindeutig hervor. § 95 Abs. 3, der ausdrücklich den § 87 unberührt läßt, spricht von „aus dem Nachlaß zu entrichtenden Steuern". Dies sind aber die im § 87 Abs. 2 erwähnten Steuern im Gegensatz zu denen des Abs. 1, also die erst nach dem Tode des Erblassers entstandenen Steuern.

Diese Regelung der Erbenhaftung unterscheidet sich grundlegend von der des bürgerlichen Rechts. Wenn der Erbe die Erbschaft angenommen hat, so haftet er zivilrechtlich unbeschränkt mit seinem ganzen Vermögen für alle Schulden des Erblassers. Er kann nur seine Haftung auf den Nachlaß beschränken, indem er eine Nachlaßverwaltung anordnet, den Nachlaß preisgibt oder den Nachlaßkonkurs eröffnen läßt. Diese Haftungsbeschränkung ist aber, wie Endemann[2]) mit Recht so scharf hervorhebt, ein „pathologischer Ausnahmefall". Gewöhnlich haftet der Erbe unbeschränkt, umsomehr als das einfachste Mittel alle Unannehmlichkeiten eines stark verschuldeten Nachlasses von sich fernzuhalten, die Ausschlagung der Erbschaft ist.

In der Regel werden nur nicht überschuldete Erbschaften angenommen, wenn nicht der Erbe es aus moralischen Gründen übernimmt aus seinen Mitteln die Schulden des Erblassers zu begleichen.

Ein Beispiel soll den Unterschied zwischen bürgerlichem Recht und Steuerrecht verdeutlichen: Der Erbe tritt die Erbschaft an, er weiß, daß 10000 Mk. Schulden vorhanden sind; der Nachlaß geht ohne sein Verschulden restlos zugrunde; dann muß der Erbe aus seinem eigenen Vermögen die 10000 Mk. bezahlen. Anders ist es im Steuerrecht, wo AO § 87 Abs. 1 zur Anwendung kommt. Wenn die Schulden des Erblassers hier Steuerschulden waren, wird der Erbe frei. Er kann mit seinem eigenen Vermögen nicht in Anspruch

[1]) Lehrbuch, 8. u. 9. Aufl. 1923, Bd. 3, S. 12 ff, 21, 23; Grundriß des Erbrechts, Berlin 1923, S. 8 ff, 116.
[2]) Grundriß S. 98.

genommen werden und der Nachlaß, welcher haftet, ist untergegangen.

Diese Auslegung von AO §§ 87 und 95 ist nicht allgemein anerkannt. Daran mag zunächst die nicht ganz eindeutige Darstellung des Entwurfes Schuld sein.[1]) Hier heißt es zunächst in der Erläuterung zu § 87 unter Ziff. 1, daß die in § 87 Abs. 1 aufgeführten Personen für die Bezahlung vor dem Tode entstandener Steuerschulden sorgen sollen. „Bei Verschulden werden sie haftbar". Zu den in § 87 Abs. 1 genannten Personen gehört auch der Erbe, denn er ist „Rechtsnachfolger". Der Satz „bei Verschulden werden sie haftbar" kann nur die Bedeutung haben, daß die genannten Personen ohne Verschulden selbst nicht haftbar sind. Dies ist auch die richtige Auslegung. Nun weist aber Ziff. 3 der Begründung darauf hin, daß in § 95 (im Entwurf § 94) Abs. 3 nach bürgerlichem Recht die Erben haften „für die aus dem Nachlaß zu entrichtenden Steuern, d. h. für die vor dem Erbfall entstandenen Steuerschulden, für die Erbschaftssteuern und etwa aus dem Nachlaß zu entrichtende Umsatzsteuern und Verbrauchsabgaben". Die Behauptung, daß die „vor dem Erbfall entstandenen Steuerschulden" hierzu zu rechnen sind, kann unmöglich richtig sein, weil sie dem Sinne von § 87 Abs. 2, der die selben Worte („aus dem Nachlaß zu entrichtende Steuern") gebraucht, direkt widerspricht. Dieser § 87 Abs. 2 wird unter Ziffer 2 der Begründung selbst dahin erläutert, daß nach dem Todesfall entstandene Steuerschulden damit gemeint sind Eine völlige Verwirrung entsteht aber schließlich dadurch, daß Ziff. 3 die Erbenhaftung nach bürgerlichem Rechte dahin erklärt, daß die Erben „soweit sie nicht nach § 90 . . . wegen eines Verschuldens in Anspruch genommen werden können, immer in der Lage sind, ihre Haftung auf das, was sie aus dem Nachlaß bekommen, zu beschränken". Gerade dies ist nach bürgerlichem Recht „der pathologische Ausnahmefall" Endemanns, gerade dies ist nicht die normale Erbenhaftung. Der Erbe haftet im bürgerlichen Recht gewöhnlich so, wie ihn die AO nur wegen Verschuldens haften lassen will und die Haftungsbeschränkung des bürgerlichen Rechts bedeutet Nachlaßverwaltung, -Konkurs oder -Preisgabe.

Merk[2]) kommt zu dem hier vertretenen Endergebnis, erwähnt sogar den Nachlaß als „Sondervermögen", ohne allerdings die naheliegende Folgerung zu ziehen, daß er selbst Partei des Steuerschuldverhältnises ist, wiederspricht sich aber selbst mit dem, was er wenige Zeilen vorher gesagt hat. Er behauptet mit Recht, daß es steuerrechtlich zum Eintritt einer persönlichen Haftung des Rechtsnachfolgers mit dem eigenem Vermögen besonderer Gründe bedürfe. Im vorangehenden Absatz aber schreibt er: „Wenn der Erbe nach bürgerlichem Recht unbeschränkt haftet, dann haftet er unbeschränkt auch für die Steuerschulden".

[1]) Entwurf der Reichsabgabenordnung nebst Begründung. Drucksachen der Verfassungsgebenden Deutschen Nationalversammlung Nr. 759, 1919.

[2]) A. a. O. S. 101.

Dies ist derselbe Fehler, den die Begründung des Entwurfes macht; es wird übersehen, daß der Erbe zivilrechtlich immer unbeschränkt haftet, daß also das Steuerrecht hier eine erhebliche Abweichung vom bürgerlichen Recht bedeutet. Die von Merk bestrittene Meinung des Kommentars von Buck-Lukas[1]) ist daher die richtige. Der gleichen Ansicht ist der Kommentar von Ruede-Muehe-Hauser[2]), der auch die in § 87 Abs. 1 genannten Steuern nicht unter die Vorschrift des § 95 Abs. 3 fallen läßt.

Der entgegengesetzten Meinung sind die Kommentare von Becker und Mrozek sowie Hensel.[3]) Becker meint: der Erbe haftet für alle Steuerschulden (vor und nach dem Tode entstandene) nach § 95 Abs. 3. Er kann aber seine Haftung auf den Nachlaß beschränken. Wenn er dies tut, so besteht die Möglichkeit, daß der Fiskus geschädigt wird. Daher bestimmt § 87 Abs. 1, daß alle, die über den Nachlaß verfügungsberechtigt sind, die Mittel zurückhalten und die Steuern bezahlen. § 87 Abs. 1 ist nach Becker für den Erben nur eine subsidiäre Vorschrift, die dann helfen soll, wenn nach bürgerlichem Recht der Erbe seine Haftung ausschließt.

Diese Ausführungen Beckers (Mrozek und Hensel geben lediglich eine Darstellung ohne Begründung) scheinen mir nicht überzeugend. Zunächst ist es schon gesetzestechnisch merkwürdig, daß die nur hilfsweise anzuwendende Norm des § 87 Abs. 1 an allererster Stelle steht und daß die wichtigen Haftungsbestimmungen ihr nachfolgen. Dann aber steht diese Ansicht in ganz offensichtlichem Widerspruch zum Wortlaut des Gesetzes und zur Begründung. § 87 Abs. 1 spricht von „vorher entstandenen Steuerschulden"; wenn nun Abs. 2 sagt: „die gleichen Pflichten haben wegen der Steuern die aus dem Nachlaß zu entrichten sind, die Erben . . ." und so weiter, so muß er mit den Worten „aus dem Nachlaß" etwas anderes meinen als Abs. 1 mit den „vorher entstandenen Steuerschulden", sonst hätte er ja gar keinen Sinn. Etwas anderes aber kann nicht gemeint sein als erst nach dem Tode entstandene Steuerschulden. § 95 Abs. 3 hat den genau gleichen Wortlaut wie § 87 Abs. 2 („aus dem Nachlaß zu entrichtende Steuern") und kann daher nicht auf den entgegengesetzten Abs. 1 bezogen werden.

Vor allem aber scheint Becker die Vorgänge bei der Haftung des Erben verkannt zu haben. Die Möglichkeit, daß der Erbe seine Haftung auf den Nachlaß beschränkt, ist, wie immer wieder betont

---

[1]) Vgl. Merk, a. a. O. Note 14, Buck-Lukas: Handausgabe der Reichsabgabenordnung, Berlin 1920, Anm. 4 zu § 95, S. 160.

[2]) Ruede-Mühe-Hauser: Kommentar zur Reichsabgabenordnung, Stuttgart 1922, Anm. 4 zu § 95 und die Bemerkungen zu § 87.

[3]) Becker a. a. O. bes. Anm. 1 und 2 zu § 87 Mrozek-Boethke-Arlt-Pünder: Kommentar zur Reichsabgabenordnung, 2. Aufl., Köln 1922, Bd. 1, die Anmerkungen zu § 87, namentlich Anm. 4 und zu § 95 Abs. 3, Hensel a. a. O., S. 58.

werden muß, so äußerst gering, daß eine wirkliche Haftungsbeschränkung eine abnorme Seltenheit ist. Sie ist nur durch Nachlaßkonkurs oder Nachlaßverwaltung zu verwirklichen. Beim Konkurs unterliegen alle Forderungen, also auch die Steuerforderungen, einem besonderen Verfahren, bleiben also hier überhaupt außer Betracht. Bei der Nachlaßverwaltung aber hat der Nachlaßverwalter an sich schon nach AO § 87 Abs. 1 und nach BGB §§ 1985, 1986 die Nachlaßschulden zu berichtigen, eine Pflicht, für deren Erfüllung er den Gläubigern haftet. Der Erbe hat über den verwalteten Nachlaß überhaupt kein Verfügungsrecht, daher hat § 97 Abs. 1 hier für ihn gar keine Bedeutung sondern trifft nur den Verwalter. So bleibt übrig als letzte Möglichkeit die Preisgabe des Nachlasses. Sie tritt nur dann ein, wenn die Erbmasse so gering ist, daß ein Konkurs unmöglich ist, weil die Kosten nicht gedeckt sind.[1]) Hier müßte dann also der Erbe von dieser winzigen Masse, bevor er sie den Gläubigern überläßt, soviel zurückbehalten, daß die Steuerschulden bezahlt werden und für diesen einzigen, geradezu komischen Fall wäre nach Becker bezüglich des Erben AO § 87 Abs. 1 bestimmt.

Da somit nach der AO für das Steuerrecht der Erbe nicht im strengen Sinne Rechtsnachfolger des Verstorbenen wird, muß der Nachlaß als Sondervermögen Rechtsnachfolger und Partei des Steuerschuldverhältnisses sein. Im einzelnen entspricht auch die vom Gesetz getroffene Regelung in allen Möglichkeiten ihrer Anwendung dieser Rechtslage.

Der einfachste Fall ist der, daß der Erblasser schon Steuerschuldner war, d. h. daß seine Schuld zahlbar und fällig geworden, nur noch nicht getilgt war. Hier ist für alle Steuern die dargestellte Haftungsbeschränkung auf den Nachlaß gegeben. Wenn der Erblasser erst veranlagungspflichtig geworden war, die Veranlagung aber noch nicht erfolgt ist, so besteht logisch die Veranlagungspflicht für den Nachlaß als Sondervermögen bezw. den Erben als Vertreter. Der Erbe muß also z. B. für die Vermögensteuer oder die Einkommensteuer sein eigenes Vermögen bezw. Einkommen und das des Erblassers getrennt zur Veranlagung bringen. Diese Folgerung (es scheint mir auch zweifelhaft, ob sie vom Gesetzgeber gewollt war) ergibt sich aus AO § 81 Abs. 1 S. 1. Hiernach entsteht bekanntlich mit der Tatbestandserfüllung sofort die Steuerschuld und die Veranlagung ist nur eine nachträgliche Konstatierung ihres Bestehens. Wenn das Vermögen des Erblassers z. B. 100000 M. wert war, betrug die Vermögensteuer 5‰, also 500 M. Dies stand schon fest, bevor es die Veranlagung ausgesprochen hatte. Der Erblasser stirbt vor der Veranlagung; das Vermögen des Erben beträgt 50000 M. Hier kann nicht die Vermögensteuer von dem Erben für 150000 M. insgesamt also auf 750 M. veranlagt werden, sondern es werden veranlagt für den Nachlaß als

[1]) BGB § 1990.

Sondervermögen 500 M., für den Erben 4 ‰ von 50 000 M. = 200 M. Der Erbe zahlt also im Ganzen nur 700 M. - Wenn die Steuerschuld von vornherein besteht, kann sie nicht dadurch, daß vor der für das Bestehen der Schuld belanglosen Veranlagung Aenderungen im Tatbestand eintreten, geändert werden. Die Ausführungen von Friedrichs[1]), der eine gesonderte Berechnung ablehnt, sind daher nur für den Fall richtig, daß eine Veranlagungspflicht, bezw. Steuerschuld vor dem Tode des Erblassers nicht bestand. Für alle Schulden, die gemäß AO § 81 Abs. 1 S. 1 vor dem Tode entstanden sind, ist eine gesonderte Veranlagung und eine gesonderte Haftung des Nachlasses ohne Rücksicht auf die Verhältnisse des Erben gegeben. Man kann auch z. B. bei der Vermögensteuer nicht davon ausgehen, daß der Nachlaß Vermögen des Erben sei und deshalb mit dem Eigenvermögen zusammen veranlagt werden müsse. Es gelten die Verhältnisse am Stichtag. Wenn der Erblasser noch am Leben war, ist der Nachlaß als Sondervermögen zu behandeln. Er kann übrigens für das Gebiet des Vermögensteuergesetzes Sondervermögen sein (VermStG § 2 Ziff. 2b). Auch für eine Neu- oder Nachveranlagung ist in solchen Fällen kein Raum.

Der Erblasser ist auch dann Steuersubjekt, wenn er für eine fremde Steuerschuld haftete. Wenn er z. B. Testamentsvollstrecker war und den Pflichten von AO § 87 Abs. 1 nicht entsprochen hatte, sodaß er gemäß § 90 Abs. 1 neben dem Nachlaß persönlich haftete, entsprach seine Rechtslage gemäß § 79 Abs. 2 genau der des Steuerschuldners selber. Dies hat zur Folge, daß der Nachlaß weiter Steuersubjekt bleibt und weiter haftet. Es macht also praktisch hier keinen Unterschied, ob der Erblasser ursprünglich Steuerschuldner war oder nur nachträglich haftete.

Was die Finanzpflichten angeht, so ist anzunehmen, daß sie mit dem Tode des Pflichtigen erlöschen. Es handelt sich bei diesen Pflichten nicht um Vermögensrechte, sondern um höchstpersönliche Handlungen, die im bürgerlichen Rechte auch nicht auf den Erben übergehen können. Die meisten oder doch die wichtigsten dieser Pflichten entstehen aber für den Erben als Vermögensverwalter bezw. als Eigentümer von selbst neu mit der Erlangung des Vermögens, z. B. Auskunfts-, Buchführungspflichten usw.

Die geschilderten Ergebnisse sind entsprechend anzunehmen, wenn, noch bevor die Steuerschulden aus dem Nachlaß alle beglichen sind, der Erbe, der Verfahrensschuldner ist, selbst stirbt. Nach bürgerlichem Recht erwirbt der neue Erbe (wenn nicht besondere Verhältnisse vorliegen) ein Gesamtvermögen als Erbschaft, steuerrechtlich erhält er zwei verschiedene Sondervermögen, die, soweit sie vorher veranlagungspflichtig waren, getrennt veranlagt werden müssen. Die Eigenschaft des Nachlasses als Sondervermögen die bürgerlich-rechtlich bei einem einfachen Erbfall überhaupt nicht in Frage kommt, erlischt

[1]) A. a. O. S. 133.

im Steuerrecht erst mit der Bezahlung der letzten vor dem Tode des Erblassers entstandenen Steuerschuld. Anders ist seine Behandlung freilich bei den erst nach dem Tode des Erblassers entstehenden Steuern. Hierüber s. u. unter d!

2. Die Nebenansprüche.

Aus der Voraussetzung, daß das Steuerschuldverhältnis zwischen Staat und Nachlaß bestehen bleibt, folgt theoretisch, daß nicht nur die Steuerforderung als Hauptanspruch sondern auch alle Nebenansprüche weiterbestehen und nicht durch den Wegfall des Steuersubjektes erlöschen. Dies ist auch der Standpunkt der Gesetzgebung, der allerdings nur an wenigen Stellen klar ausgesprochen wird und meist durch Schlüsse erkannt werden muß.

Nach bürgerlichem Recht gehen alle Rechte und Pflichten unverändert auf den Erben über, soweit sie nicht höchst persönlich und unübertragbar sind. Zu Unrecht ist auch die Meinung vertreten worden, daß öffentlich-rechtliche Forderungen und Schulden nicht übergingen.[1]) Der Unterschied zwischen vererblichen und nicht vererblichen Rechten ist nicht der zwischen privatem und öffentlichem Recht. Eher entspricht ihm die Unterscheidung in vermögenswerte und nicht vermögenswerte Rechte; doch gelten auch hier so zahlreiche Ausnahmen, daß man zu der Erkenntnis gelangt: an Hand einer Theorie läßt sich über die Vererblichkeit von Rechten von vornherein nichts bestimmtes sagen.

Da im Steuerrecht die Normen des bürgerlichen Rechts nur dann entsprechende Anwendung finden können, wenn die Steuergesetze garnichts enthalten, darf das bürgerliche Recht bei der Vererbung der Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis nicht berücksichtigt werden, denn die steuerrechtlichen Vorgänge beim Erbfall hat die Steuergesetzgebung selbst zu regeln unternommen. Ueber das Schicksal der Nebenansprüche muß also die Lösung lediglich an Hand der Steuergesetze gesucht werden.

Nebenansprüche im Sinne dieser Betrachtung sind nur Ansprüche mit Vermögenswert. Andere Ansprüche, wie die auf Auskunftserteilung und dergl., die zum Steuerschuldverhältnis selbst gehören, werden wie die Finanzpflichten dieser Art behandelt. Sie erlöschen mit dem Tode des Erblassers, entstehen aber in der Regel neu für den Nachlaß als Steuersubjekt bezw. den Erben als Verfahrensschuldner. Als vererbliche Ansprüche kommen z. B. in Betracht von Seiten des Staates Forderungen auf Zinsen, Zuschläge, Kosten, Sicherungsgelder, Zwangsgeldstrafen, Rückzahlung von Erstattungen und Vergütungen, von Seiten des Steuersubjekts Erstattungs- und Vergütungsansprüche.

---

[1]) Vgl. z. B. Schneider: Das Abgabengewaltverhältnis, Tübingen 1918, S. 46; Becker a. a. O. in Anm. 23 zu § 299.

AO § 131 Abs. 2 stellt die Vererblichkeit von Erstattungsansprüchen fest, indem er die Möglichkeit erwähnt, daß „der Anspruch zu einem Nachlaß gehören“ kann.[1]) § 135 Abs. 2 läßt das gleiche auch bei Vergütungsansprüchen der Fall sein. Für diese beiden Ansprüche ist somit klar, daß sie Rechte des Nachlasses sind und vom Vertreter des Nachlasses (vom Erben) geltend gemacht werden können.

Ueber eine Vererbung der anderen Forderungen wie Kosten, Zinsen und dergl. schweigt die AO völlig. Jedoch läßt sich aus einem Paragraphen wichtiges entnehmen; dies ist § 134. Hier ist gesagt: „Was für die Erstattung gezahlter Steuern gilt, gilt entsprechend auch für die Erstattung anderer Geldleistungen, die nach den Steuergesetzen entrichtet worden sind“. Es kann z. B. sein, daß das Steuersubjekt Zinsen, Kosten, Sicherungsgelder zu Unrecht bezahlt hat. Es hat demgemäß einen Erstattungsanspruch auch für diese Beträge. § 134 läßt für diese Fälle alle Vorschriften der vorausgegangenen Paragraphen (127 -133) gelten, also auch § 131 Abs. 2, der von der Vererblichkeit spricht. Wenn nun die Rückforderung von Zinsen, Kosten uud dergl. vererblich ist, ist es nicht gut denkbar, daß der Anspruch auf Zinsen und Kosten selbst erlöschen sollte. Es besteht kein öffentliches Interesse daran, ihn beim Tode des Schuldners nicht auf den Erben übergehen zu lassen und da die Steuergesetzgebung jede andere Tendenz eher hat als eine Rücksicht auf den Schuldner, kann der Uebergang dieser Forderungen auf den Nachlaß ruhig angenommen werden. Außerdem kann man mit Mirbt § 225 S. 3 zur Begründung heranziehen. Wenn der Erbe Rechtsmittel einlegen kann, kann er sie auch wegen Zinsen, Kosten und Sicherungsgeldern einlegen. Wenn das Rechtsmittel vererblich ist, muß das materielle Recht aber auch vererblich sein.

Ferner läßt sich aus der Beitreibungsordnung[2]) mit Sicherheit schließen, daß das Fortbestehen der Ansprüche auf die Nebenleistungen beim Todesfall vom Gesetzgeber gewollt ist. Die Beitreibungsordnung zählt zunächst in § 6 Abs. 3 alle Leistungen auf, welche in das Vermögen des Schuldners vollstreckt werden können. Es sind alle wesentlichen Nebenleistungen in dieser Aufzählung enthalten. Soweit die Beitreibungsordnung nun nicht selbst Ausnahmen macht, gelten ihre Vorschriften auch für die Vollstreckung dieser Nebenansprüche. § 11 bemerkt dann in Abs. 3, daß ein eigenes Leistungsgebot für die Vollstreckung von Nebenleistungen nicht erforderlich ist, wenn sie mit der Steuerschuld zusammen vollstreckt werden sollen und spricht unmittelbar darnach in Abs. 4 von der Vollstreckung in den Nachlaß ohne eine Beschränkung auf die Steuerschuld zu erwähnen. Hieraus ist klar

[1]) Warum Mirbt (a. a. O. S. 148) diese Stelle nicht erwähnt und die Vererblichkeit nur in analoger Anwendung von § 225 Abs. 3 als möglich annimmt, ist unerfindlich.

[2]) Beitreibungsordnung vom 23. 6. 1923. Reichsministerialblatt S. 595 ff.

ersichtlich, daß die Vollstreckung der Nebenleistungen in den Nachlaß gestattet ist, daß also die Nebenansprüche selbst mit dem Tode des Steuersubjekts nicht erlöschen.

So zeigt sich, daß der Uebergang der accessorischen Rechte mit dem Hauptanspruch, der eine Forderung der Logik ist, zum mindesten nicht im Widerspruch mit den Bestimmungen der AO steht. Daher ist die von Rüde-Mühe-Hauser[1]) vertretene ablehnende Meinung nicht überzeugend. Sie hat nur den streng ausgelegten Wortlaut des Gesetzes für sich, das in § 87 von Steuerschulden spricht, ohne die anderen Schulden zu erwähnen. Mit der hier vertretenen Meinung stimmt Becker überein.[2]) Auch die Entscheidung des Reichsfinanzhofs 9, 316 steht ihr nicht entgegen, da sich ihre Ausführungen nicht auf eine Geldleistung, sondern einen Herausgabeanspruch beziehen.

Bedenken könnte man nur haben wegen des Ueberganges von Forderungen auf Ordnungs- und Zwangsgeldstrafen. Für das eigentliche Steuerstrafverfahren läßt AO § 355 das Strafgesetzbuch dann gelten, wenn die Steuergesetze nichts Abweichendes vorschreiben. Der Uebergang von Geldstrafen auf Erben ist von Seiten des Steuerrechts nicht geregelt, daher gilt StGB § 30, welcher den Uebergang dann bejaht, wenn das auf die Geldstrafe erkennende Strafurteil vor dem Tode des Erblassers rechtskräftig geworden ist. Was für das eigentliche Strafverfahren und das allgemeine Strafrecht gilt, das kann man auch für die Ordnungsstrafen gelten lassen, obwohl sie im strengen Sinn keine Strafen sind. Außerdem gehört die Ordnungsstrafe ebenfalls zu den nach § 6 Abs. 3 der Beitreibungsordnung auf Grund der Steuergesetze geschuldeten vollstreckbaren Beträgen und die Beitreibungsordnung erwähnt nichts davon, daß sie nicht auf den Erben übergehen sollte.

b) Andere Formen des Erbganges.

Die meisten Erbfälle weichen von der bisher geschilderten Rechtslage, daß eine physische Person Alleinerbe ist, mehr oder weniger erheblich ab.

Zunächst kann eine juristische Person Alleinerbin sein. Hier sind die Rechtsfolgen die gleichen, wie wenn eine physische Person Erbe ist. Da jedoch eine juristische Person nicht Verfahrensschuldner sein kann, muß der Vorstand als solcher angesehen werden oder dasjenige Organ, das von der juristischen Person eigens als Verwalter des Nachlasses aufgestellt wird. Die vor dem Erbfall entstandenen Steuerschulden werden vom Nachlass erhoben, Erstattungsansprüche kann der Vorstand als Vertreter des Nachlasses geltend machen usw. Eine Schwierigkeit besteht nur in folgendem: wenn der Vorstand bezw. das handelnde Organ seine steuerrechtlichen Pflichten verletzt und nach

[1]) A. a. O. Anm. zu § 87, cf Anm. 6 zu § 81.
[2]) A. a. O. Anm. 23 zu § 299.

AO § 90 Abs. 1 haftbar wird, haftet er dann allein unbeschränkt oder wird das Vereinsvermögen behaftet? § 87 Abs. 1 spricht von „Rechtsnachfolgern . . . und den Bevollmächtigten dieser Personen". Rechtsnachfolger ist die juristische Person, Bevollmächtigter ist ihr Vorstand. § 90 Abs. 1 bezeichnet dann als haftbar u. a. „die . . . in § 87 . . . bezeichneten Personen". Er trifft damit sowohl den Rechtsnachfolger wie den Bevollmächtigten. Hiernach stünde nichts im Wege, die juristische Person und ihr Organ als Gesamtschuldner haften zu lassen. Dieser Gedanke liegt umso näher, als der Vertreter hier zivilrechtlich die Stellung des Erfüllungsgehilfen nach BGB § 278 hat, der Vertreter also nach bürgerlichem Recht haften würde. Die Reichsabgabenordnung hat es jedoch unternommen durch verschiedene Vorschriften die Haftung der juristischen Personen für ihre Vertreter genauer zu umgrenzen. Eine Haftung der juristischen Person neben dem Vertreter besteht nach § 84 S. 2 für Zwangsgeldstrafen, Sicherungsgelder und deren Kosten, nach § 92 Abs. 1 für verkürzte Steuereinnahmen und die zu Unrecht gewährten oder belassenen Steuervorteile für den Fall, daß der Vertreter Steuerhinterziehungen oder Steuergefährdungen begangen hat, nach § 381 Abs. 1 für die Geldstrafen und die Kosten des Strafverfahrens. Aus diesen Stellen muß e contrario geschlossen werden, daß für hier nicht aufgezählte den Staat schädigende Handlungen oder Unterlassungen des Vertreters die juristische Person nicht haftet. Es scheint mir auch dieses Endergebnis nicht vom Gesetzgeber gewollt zu sein, zumal die Steuergesetze in ihren Haftungsvorschriften alles andere als rücksichtsvoll sind, aber die Fassung des Gesetzes läßt keine andere Auslegung zu. Der oben angedeutete Schluß auf die unbegrenzte Haftung der juristischen Person aus den §§ 90 Abs. 1 und 87 Abs. 1 darf nicht gezogen werden, weil gegenüber diesen Paragraphen die §§ 84 S. 2, 92 Abs. 1, 381 Abs. 1 leges speciales sind. Wenn also durch die Tätigkeit des Vertreters nicht einer der Tatbestände von § 84 S. 2, § 92 Abs. 1 oder § 381 Abs. 1 erfüllt ist, haftet die vertretene juristische Person nicht.

Sehr häufig tritt der Fall ein, daß der Nachlaß mehreren Erben zufällt. Die Beteiligten bilden eine Erbengemeinschaft, bis sie durch Auseinandersetzung die reale Teilung der Hinterlassenschaft durchgeführt haben. Auch hier kann der Grundsatz, daß der Nachlaß als solcher Steuersubjekt ist, durchaus festgehalten werden. Rechtsnachfolger im Sinne von § 87 Abs. 1 sind dann alle Erben gemeinsam. Hier findet dann AO § 94 Anwendung, d. h. Verfahrensschuldner sind alle Erben nebeneinander und zwar so, daß jeder unbeschränkt bevollmächtigt ist, wie wenn er Alleinerbe wäre. Wenn die Erben untereinander vertraglich ihre Vertretungsmacht beschränkt haben, so hat dies nur zivilrechtliche Folgen; für das Steuerrecht ist es ohne Belang. Jeder Erbe kann also die Erfüllung der steuerrechtlichen Pflichten übernehmen und die Erfüllung durch ihn kommt den anderen zu Gute,

denn der Fall, daß es „für das Finanzamt von Wert ist, daß die Pflicht auch von den anderen Beteiligten erfüllt wird", tritt praktisch wohl nicht häufig auf. Da jeder Erbe verpflichtet ist, kann das Finanzamt auch von jedem die Erfüllung der Pflichten verlangen, natürlich die Erfüllung sämtlicher Verpflichtungen; denn der Gedanke, daß die Erben nach Bruchteilen die Pflichten erfüllen müßten, ist unmöglich. Ebenso kann jeder Erbe Erstattungsansprüche u. ä. vollständig geltend machen, nicht nur in der seinem Anteil entsprechenden Höhe. Wenn ein Erbe seine Pflichten aus § 87 Abs. 1 verletzt, muß angenommen werden, daß nur er persönlich haftbar wird und daß die übrigen Erben deshalb nicht persönlich in Anspruch genommen werden können. Es ist auch nicht so, daß das Finanzamt sich zuerst wegen der Erfüllung der Pflicht aus dem Nachlaß an die anderen Erben halten muß, bevor es den Schuldigen persönlich in Anspruch nimmt. Es ist sehr leicht denkbar, daß der Nachlaß eines verstorbenen Vaters mehreren Abkömmlingen zu gleichen Teilen zufällt, von denen nur einer am gleichen Ort wie der Vater wohnt. Theoretisch sind alle Erben verpflichtet für die Begleichung der Steuerschulden aus dem Nachlaß zu sorgen, praktisch wird natürlich der Erbe, welcher den Nachlaß in Besitz hat, handeln müssen. Wenn er seinen Pflichten nicht nachkommt, dann braucht sich das Finanzamt nicht erst an die übrigen, anderwärts wohnenden Erben zu wenden, sondern hält sich an das persönliche Vermögen dessen, der die Pflichten verletzt hat.

Ueberhaupt wird eine nicht strenge Auslegung des § 87 in dem Sinne am Platze sein, daß nur die Erben zur Erfüllung der Pflichten überhaupt herangezogen werden, die über den Nachlaß verfügen können. Gerade § 87 geht von den rein tatsächlichen Verhältnissen aus. Es kommt ihm weniger darauf an, wer im bürgerlich-rechtlichen Sinne Eigentümer der Erbschaft ist, als darauf, wer sie faktisch in Händen hat.

Eine Konstruktion, welche die Erbengemeinschaft als Ganzes als juristische Person des Steuerrechts als Erben eingesetzt, ist für die Rechtsverhältnisse des Wegfalls nicht günstig. Es handelt sich hier nämlich garnicht darum, daß die Gemeinschaft als solche besteuert wird (AO § 9), daher kann auch von einer gesamtschuldnerischen Haftung nach § 95 Abs. 1 nicht gesprochen werden. In Betracht kommt allein die Verfahrensschuldnerschaft der einzelnen Erben. Die Haftung und damit die Besteuerung kommt erst dann in Frage, wenn sich mehrere Erben der Pflichtverletzung nach § 90 Abs. 1 schuldig gemacht haben. Aber auch dann wird man besser die Erbengemeinschaft als solche völlig beiseite lassen und nur die gesamtschuldnerische Haftung (§ 95 Abs. 1) in den Vordergrund rücken. Die Erbengemeinschaft selbst tritt in ihrer wahren Bedeutung erst bei der Nachlaßbesteuerung hervor. Hierüber s. u.!

Im Falle der fortgesetzten Gütergemeinschaft (BGB §§ 1483 ff) bestehen zwei Möglichkeiten: die Ehegatten waren gemeinsam steuerpflichtig

(AO § 95 Abs. 2) oder der verstorbene Ehegatte war allein Steuersubjekt. Im letzteren Falle tritt die gewöhnliche Beerbung ein und es gilt, was über die Erbengemeinschaft gesagt wurde. Im ersteren Falle bleibt der überlebende Ehegatte Steuerschuldner, denn er haftet von vorneherein schon gesamtschuldnerisch. Er ist selbst Steuersubjekt und haftet mit seinem ganzen Vermögen (auch Sondergut und Vorbehaltsgut), wobei das Gesamtgut als Ganzes behaftet bleibt. Eine Inanspruchnahme der Abkömmlinge wird hier praktisch kaum notwendig sein. Es ist anzunehmen, daß sie mit ihrem Anteil am Gesamtgut haften. Streng genommen handelt es sich hier überhaupt um keine Erbfolge,[1]) sondern um die Fortsetzung einer Gemeinschaft, unter deren Beteiligten ein Wechsel eingetreten ist. Von Wichtigkeit ist die Stellung des überlebenden Ehegatten. Er ist kraft Gesetzes Verwalter des Gesamtgutes und hat daher die Pflichten eines Vermögensverwalters, insbes. Auskunftspflichten und dergl. zu erfüllen.[2])

Eine weitere Vererbungsmöglichkeit ist die der Vor- und Nacherbfolge. Hier fällt die Erbmasse einem Vorerben zu mit der Bestimmung, daß sie zu einem gewissen Zeitpunkt einem anderen, dem Nacherben, zukommen soll. Dem Vorerben kann die Pflicht auferlegt sein, den Nachlaß in seinem Bestand möglichst unverändert zu lassen. Er ist in seiner Verfügungsmacht stark beschränkt. Er kann aber auch als sogenannter befreiter Vorerbe (BGB §§ 2136 ff) über die Nachlaßrechte voll verfügungsberechtigt sein.

Der befreite Vorerbe ist auch nach bürgerlichem Recht echter Erbe.[3]) Er hat demgemäß auch steuerrechtlich alle Rechte und Pflichten des Erben. Der beschränkte Vorerbe ist wie der Vollerbe im Steuerrecht Vertreter des Nachlasses als Sondervermögen; er ist Verfahrensschuldner, er hat die Pflichten nach AO § 87 Abs. 1 zu erfüllen. Er haftet wenn er nicht seine steuerrechtlichen Pflichten verletzt, nur mit dem Nachlaß. Praktisch ist also seine Stellung in Bezug auf die vor dem Erbfall entstandenen Steuerschulden die gleiche, wie die des unbeschränkten Erben. Das Steuerrecht stellt vielfach überhaupt den Vorerben dem Erben gleich. (z. B. AO § 80 Abs. 1, Erbsch. St. G. § 7 Abs. 1.)

Es gibt eine Reihe von Fällen, in denen die Erben nicht gleich mit dem Todesfall die Erbschaft in ihre Verfügungsgewalt bekommen. Der Erblasser kann einen Testamentsvollstrecker ernannt haben, der die Verteilung des Nachlasses vornimmt, Vermächtnisse und Auflagen vollzieht und dergl. Oder die Erben sind nicht auffindbar oder nicht zur Stelle oder die Annahme der Erbschaft ist ungewiß. Dann wird ein Pfleger für den Nachlaß ernannt, der ihn verwaltet, bis er von den Erben übernommen wird. Schließlich können die Erben einen

[1]) Kommentar der Reichsgerichtsräte zum BGB Anm. 4 zu § 1483.
[2]) So die Entsch. des RFH in St. u. W. Bd. 2 Nr. 97 Sp. 124.
[3]) Vgl. Endemann Grundriß S. 43.

verschuldeten Nachlaß zum Zwecke der Befriedigung der Gläubiger verwalten lassen oder den Nachlaßkonkurs bei Ueberschuldung eröffnen.

Diesen Rechtslagen ist gemeinsam, daß eine Person die unmittelbare Verfügung über den Nachlaß hat, welche nicht Erbe ist. Sie ist also meist nicht in eigenem Interesse tätig. Wie das bürgerliche Recht die Stellung dieser Personen auffaßt, kann hier dahingestellt bleiben. Steuerrechtlich sind sie Vertreter des Nachlasses als eines Sondervermögens, sind also im technischen Sinne Verfahrensschuldner. Außer Betracht bleibt hier die Stellung des Konkursverwalters, weil sie sich ausschließlich nach der Konkursordnung regelt und daher für den steuerrechtlichen Erbgang nichts Eigentümliches bedeutet. Die Hauptpflicht der Nachlaßvertreter ist natürlich die Bezahlung der Steuerschulden aus dem Nachlaß nach § 87 Abs. 1. Sie haften bei Pflichtverletzung nach § 90 persönlich. Sie können Ansprüche des Nachlasses geltend machen und Rechtsmittel einlegen,[1]) haben also im allgemeinen Rechte und Pflichten, wie sie die Erben auch haben. Dazu aber wird ihnen in AO § 97 noch eine besondere Finanzpflicht auferlegt, welche für die über den Nachlaß verfügungsberechtigten Personen gilt, die nicht Rechtsnachfolger in das Vermögen des Erblassers sind. Wenn sie aus dem ihrer Verwaltung unterliegenden Vermögen und den darunter befindlichen Nachweisen des Erblassers erkennen, daß der Verstorbene sich gegen die Steuergesetze durch unrichtige oder unvollständige Erklärungen oder durch pflichtwidriges Verschweigen vergangen hat, so haben sie dies dem Finanzamt anzuzeigen. Unterlassen sie diese Anzeige, so haften sie persönlich für die Steuerbeträge, die durch diese Unterlassung dem Steuergläubiger verloren gehen.

Eine Nachlaßpflegschaft kann auch auf Antrag des Finanzamtes bestellt werden, wenn über die Rechtslage des Nachlasses Unklarheit herrscht, kein Vertreter vorhanden ist usw., kurz in allen zweifelhaften Fällen. Dieser finanzrechtliche Pfleger steht steuerrechtlich in allem dem Pfleger des bürgerlichen Rechtes gleich. (AO § 87 Abs. 3.)

Es ist ferner möglich, daß der Nachlaß in die Hände jemandes gerät, dem keinerlei Rechte daran zustehen. Dies ist vor allem der Fall beim Erbschaftsbesitzer (BGB 2018), der auf Grund eines vermeintlichen, in Wirklichkeit aber nicht bestehenden Erbrechtes die Erbmasse in Besitz genommen hat. Dann kann es aber auch vorkommen, daß ein Testamentsvollstrecker oder Pfleger als Vertreter des Nachlasses auftritt, ohne zu dieser Vertretung berechtigt zu sein. Steuerrechtlich ist es hier gleichgültig, ob der Erbschaftsbesitzer oder der nicht bevollmächtigte Vertreter gut- oder bösgläubig sind. Das Finanzamt hält sich einfach an die tatsächlichen Verhältnisse und prüft nicht lange nach, ob die zivilrechtlichen Beziehungen in Ordnung sind oder nicht. Wer als Vertreter auftritt, der gilt auch nach der AO,

[1]) Näheres hierüber s. u. im Abschnitte c!

was die Pflichten anbelangt, als Vertreter des Sondervermögens. Er hat daher ebenso wie der Erbe für die Bezahlung der Steuerschulden zu sorgen, (§ 87 Abs. 1 nennt den Erbschaftsbesitzer auch ausdrücklich), er hat alle Pflichten, die der Verfügungsberechtigte selbst hat (AO § 84 S. 1). Er haftet für Pflichtverletzungen persönlich nach § 90. Eine Härte bedeutet die Vorschrift des § 89 S. 2, daß auch der Vertretene neben ihm (also gesamtschuldnerisch § 95 Abs. 1) für Zwangsgeldstrafen, Sicherungsgelder und die Kosten von Zwangsmitteln haftet. Diese Stelle muß streng ausgelegt werden. Es heißt hier: „der Vertretene". Folglich haftet nicht, wer nicht im strengen Sinn vertreten ist; handelte also der angebliche Vertreter ohne Vertretungsmacht, so bestand gar keine Vertretung und somit besteht keine Haftung.[1]) Ferner besteht die Haftung nicht für entgangene Steuerforderungen, Kosten, Zinsen u. dergl., sondern nur für die genannten Zwangsgeldstrafen usw. Außerdem wird noch zu prüfen sein, ob nicht in vielen Fällen als Vertretener lediglich der Nachlaß in Betracht kommt. § 89 spricht ausdrücklich davon, daß Bevollmächtigte dieser Art nur die Pflichten eines gesetzlichen Vertreters haben. Auch hier ist bei strenger Auslegung zu folgern, daß derartigen Vertretern keine Rechte (Erstattungsansprüche, Rechtsmitteleinlegung und dergl.) zustehen.

Völlig außer Betracht bleibt in allen Fällen des Erbganges im Steuerrecht der Vermächtnisnehmer. Er ist weder Rechtsnachfolger des Erblassers noch Vertreter eines Nachlaßteiles. Er haftet also in keinem Falle für vor dem Tode des Erblassers entstandene Steuerschulden. Er hat auch für nach dem Tode entstandene Steuerschulden, die vielleicht für das Vermögensstück, das er erhalten hat, erwachsen sind, nicht aufzukommen, wenn diese Schulden entstanden sind, bevor der betreffende Nachlaßgegenstand in seine Hände gelangt ist. Hier haftet der Erbe, bezw. der Bevollmächtigte, welcher den Gegenstand ausgehändigt hat, dem Fiskus gegenüber allein, es sei denn, daß der Vermächtnisnehmer sich zivilrechtlich verpflichtet hat die Steuer zu bezahlen. (AO § 100).

Der Erbe kann den Nachlaß als Ganzes mit allen Aktiven und Passiven veräußern. Für die vor dem Tode des Erblassers entstandenen Steuerschulden ergibt sich dann folgende Rechtslage: zunächst war der Erbe verpflichtet, für die Bezahlung der Steuerschulden aus dem Nachlaß zu sorgen (AO § 87 Abs. 1). Wenn er den Nachlaß veräußert hat, ohne alle Steuerschulden bezahlt zu haben, so kann er, wenn dadurch der Staat geschädigt worden ist, zur persönlichen Haftung mit seinem ganzen Vermögen herangezogen werden (§ 90 Abs. 1). Zugleich aber haftet der Erbschaftskäufer nach dem Bürgerlichen Recht (BGB § 2382) und damit auch nach AO § 100 Abs. 1 S. 1. Dies ist insofern merkwürdig, als der Erbschaftskäufer dadurch grundsätzlich

[1]) So auch Becker Anm. 4 zu § 89.

von vorneherein unbeschränkt und nur in den bekannten Fällen beschränkbar haftet. Er haftet also stärker als der Erbe, der erst bei Verschulden unbeschränkt haftet. Das Institut des Erbschaftskaufs ist schon im bürgerlichen Recht nicht ganz klar geregelt, im Steuerrecht werden durch das Ineinanderspielen steuerrechtlicher und bürgerlichrechtlicher Vorschriften die Schwierigkeiten noch vermehrt. Trotzdem läßt sich sagen, daß auch hier der Gedanke der Besteuerung des Vermögens ohne Rücksicht auf den Eigentümer im Grunde durchgeführt ist. Der Erbe haftet, wenn er den Nachlaß veräußert hat, nur dann, wenn er schuldhaft und pflichtwidrig die Steuerschulden nicht beglichen hat und der Staat dadurch nicht geschädigt ist. Kann man ihm diese Pflichtwidrigkeit nicht nachweisen, so ist er frei. Der Staat muß sich dann für die Steuerschulden an den Käufer als nunmehrigen Besitzer der Erbmasse halten. Dieser kann nach bürgerlichem Recht die Haftung nur dann auf den Nachlaß beschränken, wenn der Erbe (der Verkäufer) zur Zeit des Verkaufs noch nicht (bürgerlich-rechtlich!) unbeschränkt haftete (BGB § 2383 Abs. 1).

Eine letzte Möglichkeit des Erbganges besteht dann darin, daß weder ein gesetzlicher noch ein Testamentserbe vorhanden ist. Dann fällt der Nachlaß an den Fiskus. Da gewöhnlich (BGB § 1936 Abs. 1) der Fiskus eines Landes in Betracht kommt, erlöschen vor dem Tode des Erblassers entstandene Steuerschulden hier ebensowenig, wie sie bei der gewöhnlichen Beerbung erlöschen. Der Fiskus hat die Reichssteuern aus dem Nachlaß als solchem zu entrichten, er hat sie sogar dann zu entrichten, wenn er selbst als Fiskus für das Gebiet dieser Steuern befreit ist. Denn wenn die Steuerschuld schon vor dem Tode des Erblassers entstanden ist (AO § 81 Abs. 1 S. 1), kann sie nicht durch eine spätere Aenderung der Verhältnisse erlöschen. Wenn z. B. eine Vermögenssteuerpflicht (auch nur eine Veranlagungspflicht) für den Erblasser entstanden war, so muß nach seinem Tode der Fiskus, dem das Vermögen zufällt, trotzdem die Veranlagung als Verfahrensschuldner vornehmen lassen bezw. die Steuerschuld aus dem Nachlaß bezahlen, obwohl er an sich nicht vermögenssteuerfähig ist.

Nur in einem Falle erlöschen mit dem Wegfall des Steuersubjekts als physische Person die Reichssteuerschulden: wenn der Erblasser unmittelbarer Reichsangehöriger war und der Reichsfiskus ihn beerbt oder in dem theoretisch möglichen Falle, daß jemand den Reichsfiskus testamentarisch als Alleinerben einsetzt. Hier tritt eine Confusion ein, das gesamte Vermögen des Erblassers gelangte in die Hände des Steuergläubigers und damit erlöschen selbstverständlich dessen Forderungen.

c) Der Steuerprozeß und die Vollstreckung.

Im Zivilprozeßrecht wird zwischen Parteifähigkeit und Prozeßfähigkeit unterschieden. Erstere bedeutet, wie es ihr Name besagt, die Möglichkeit, Partei in einem Prozeß zu sein, d. h. zu klagen und

verklagt zu werden mit der Folge, daß die Wirkungen des Urteils unmittelbar für und gegen die Partei selbst eintreten. Die Prozeßfähigkeit hingegen bedeutet die Fähigkeit in den Verhandlungen aufzutreten und alle notwendige Handlungen vorzunehmen. Sie hat ihre Parallele in der Geschäftsfähigkeit des Privatrechts, wie die Parteifähigkeit ihre Parallele in der Rechtsfähigkeit hat. Die beiden Begriffe Parteifähigkeit und Prozeßfähigkeit sind im steuerrechtlichen Verfahren, im Ermittlungs- und Festsetzungsverfahren wie im Rechtsmittelverfahren, ebenfalls durchaus anwendbar. Die Parteifähigkeit ist die steuerrechtliche Rechtsfähigkeit, die Prozeßfähigkeit ist die Verfahrensschuldnerschaft.

Ueber die Wirkungen des Wegfalls eines Steuersubjekts auf das Ermittlungs- und Festsetzungsverfahren, wurde das Wichtigste schon oben angedeutet. Wenn eine Ermittlungs- und Festsetzungs- (also Veranlagungs-) pflicht für den Erblasser entstanden war, so bleibt diese Pflicht für den Nachlaß als Sondervermögen weiterbestehen. Verfahrensschuldner ist dann diejenige Person, welche über den Nachlaß verfügungsberechtigt ist oder sich für verfügungsberechtigt ausgibt, also der Erbe, Testamentsvollstrecker, Pfleger, aber auch der Erbschaftsbesitzer. Die Wirkungen des Verfahrens (die Steuerschuld) treten für die Partei des Verfahrens also für den Nachlaß, ein, nicht für die Person des Vertreters.

Adressat von Verfügungen ist also nach dem Wegfall streng genommen der Nachlaß. Da aber das Steuerrecht in seinen Verfahrensvorschriften durchweg nicht die Formstrenge anderer Rechtsgebiete hat, können ohne Schaden die Verfügungen auch an den Erben, die Erbengemeinschaft, auch an den Namen des Erblassers selbst weiter gerichtet sein; wenigstens wird es in der Praxis so gehandhabt.

Daß der Wegfall des Subjekts auf das Verfahren keinen Einfluß hat, sondern alles sich einfach in dem Nachlaß fortsetzt, zeigt sich auch darin, daß der Fristenlauf durch den Tod der Partei an sich nicht unterbrochen oder gehemmt wird. Bei den Ausschlußfristen wird der Inhaber des Nachlasses allerdings oft die Vergünstigung des § 68, S. 1 AO für sich beanspruchen können und die Frist verlängern lassen. Andere Fristen können an sich auch verlängert werden (AO § 65 Abs. 1, S. 1); das Finanzamt wird von dieser Befugnis bei Todesfällen ebenfalls Gebrauch machen können.

Ob durch den Tod des Steuerpflichtigen die Wirksamkeit der gegen ihn ergangenen Verfügungen berührt wird, darüber lassen sich allgemeine Regeln kaum aufstellen. Das Steuerrecht läßt in den mit der Rechtskraft von Verfügungen zusammenhängenden Fragen dem Ermessen der Behörden sehr viel Spielraum. Grundsätzlich können erlassene Verfügungen zwar nicht mehr zurückgenommen oder geändert werden, aber die Ausnahmen, welche eine Aenderung doch gestatten, sind so zahlreich, daß von einer streng durchgeführten Rechtskraft von Verfügungen kaum mehr die Rede sein kann. Auch der

Wegfall des Subjektes wird daher praktisch vielfach Anlaß zur Aenderung oder Aufhebung ergangener Verfügungen bieten, vor allem können die Finanzämter für die Verfügungen des § 78 gemäß Abs 2 des Paragraphen in dem Todesfall eine Aenderung der tatsächlichen Verhältnisse erblicken, welche eine Zurücknahme oder Einschränkung einer ergangenen Verfügung bewirken kann.

Nicht berührt wird durch den Tod des Steuerpflichtigen die örtliche Zuständigkeit. Es ist hier § 59 maßgebend, welcher die Beibehaltung der Zuständigkeit eines begonnenen Verfahrens bestimmt. Wenn also der Erbe einen anderen Wohnsitz wie der Erblasser hat und die Erbmasse selbst sofort zu sich nimmt, bleibt doch das ursprüngliche Finanzamt bis zur Festsetzung der Steuerschuld maßgebend. War die Steuerschuld schon vor dem Tode festgesetzt und ist die geschuldete Summe noch nicht entrichtet, so ist zur Einziehung das Finanzamt am Wohnsitz des Erben zuständig, dem die notwendigen Unterlagen von dem ersten Finanzamt übersandt werden müssen.

Ueber die Rechtsnachfolge in den eigentlichen Steuerprozeß, das Rechtsmittelverfahren, sagt eine Entscheidung des Reichsfinanzhofs[1]): „Der Umstand, daß der Beschwerdeführer nach Einlegung der Rechtsbeschwerde gestorben ist, steht der Weiterbehandlung der Sache nicht entgegen. Die Erben treten ohne weiteres in den Fortgang des Verfahrens ein". Hiermit ist also der Grundsatz aufgestellt, daß auch für das Rechtsmittelverfahren der Wegfall des Subjekts ohne Wirkung sein soll.

Wenn der Erblasser, der ein Rechtsmittel einlegen konnte, gestorben ist und die Frist noch läuft, so kann der Erbe das Rechtsmittel einlegen (AO § 225 S. 3). Sind mehrere Erben vorhanden, so kann jeder Erbe allein das Rechtsmittel einlegen; ein gemeinsames Handeln der Miterben ist hierbei nicht erforderlich. Das gleiche Recht ist aber auch den über den Nachlaß verfügungsberechtigten Personen (Testamentsvollstrecker, Pfleger, Nachlaßverwalter) zuzuerkennen. Dies ergibt sich zunächst aus § 87 Abs. 3, wo dieses Recht dem finanzrechtlichen Pfleger zugesprochen wird. Ein Recht, das dieser Vertreter hat, kann den andern Vertretern (Testamentsvollstrecker, Nachlaßverwalter u. a.) nicht versagt werden. Weiter folgt es aber auch aus der richtigen Auslegung des § 225 S. 1 und 2. Wenn der Erblasser stirbt, so ist die ursprüngliche Verfügung gegen ihn, d. h. nach seinem Tode: gegen den Nachlaß ergangen. Folglich ist der Nachlaß als solcher zur Einlegung des Rechtsmittels berechtigt, bezw. gemäß § 225 S. 2 sein Vertreter. Wer aber zur Vertretung des Nachlaßes befugt ist, ist streng zu beurteilen. Der Erbschaftsbesitzer kann das Rechtsmittel nicht einlegen, ebensowenig der Testamentsvollstrecker,

[1]) St. u. W. Bd. 1 Nr. 600, Sp. 606.

welcher sich irrig sein Recht anmaßt, denn der hier einschlägige § 89 kennt nur Pflichten derartiger Vertreter, keine Rechte.

Ueber die Befugnis der Zurücknahme von Rechtsmitteln und den Verzicht auf ein Rechtsmittel hat das Gesetz nichts näheres bestimmt. Es ist anzunehmen, daß zur Zurücknahme jeder berechtigt ist, der zur Einlegung berechtigt ist. Der Testamentsvollstrecker z. B. ist für seine Geschäftsführung den Erben verantwortlich. Wenn er ein Rechtsmittel eingelegt hat und sieht, daß es aussichtslos ist, muß ihm unbedingt auch das Recht zustehen, seinen Fehler, soweit es noch geht, durch Zurücknahme wieder gutzumachen und so wenigstens Kosten zu ersparen. Für die Miterben gilt nach einem von Becker genannten Urteil des Reichsfinanzhofs[1]) diese Regel insofern nicht, als die Zurücknahme nur von allen gemeinsam erklärt werden kann, denn nur alle zusammen können über Rechte des Nachlasses verfügen Für den Verzicht ist anzunehmen, daß der von einem Miterben erklärte Verzicht keine Wirkung für die anderen hat, wohl aber für den Verzichtenden selbst insofern, als eine spätere Einlegung des Rechtsmittels durch ihn unwirksam bleibt (§ 233 Abs. 1 S. 2). Nach den ganzen Grundsätzen der Rechtsnachfolge ist es auch klar, daß Erben, Vertreter des Nachlaßes usw. auf ein Rechtsmittel verzichten können.

Was den Wegfall des Verfahrensschuldners betrifft, so gilt dort, wo er mit dem Steuersubjekt identisch ist, das, was oben für den Erbfall gesagt wurde. War er nur Verfahrensschuldner als Vertreter, so ist die Nachfolge in den Prozeß eine reine Frage der Organisation der juristischen Person, bezw. des Willens der physischen Person, die er vertritt. Es muß dann eben ein neuer Vertreter bestellt werden. Das Verfahren selbst wird nicht durch den Wegfall des Verfahrensschuldners berührt.

In der Vollstreckung nimmt sich der Staat mit Gewalt den geschuldeten Steuerbetrag aus dem Vermögen des Steuerschuldners. Vollstreckungsschuldner ist daher die Person, in deren Vermögen eingegriffen wird. Eigentümer eines Vermögens kann eine physische nicht geschäftsfähige Person, wie eine juristische Person sein. Daher entspricht die Vollstreckungsschuldnerschaft der Parteifähigkeit im Prozeß. Es ist auf allen Rechtsgebieten selbstverständlich, daß eine juristische Person nicht selbst handeln kann, sondern nur ihr Vertreter in ihrem Namen. Wenn ein Gesetz einer juristischen Person Pflichten auferlegt, werden diese Pflichten von Organen der juristischen Person erfüllt, was rechtlich die Bedeutung hat, daß die juristische Person ihrer Pflicht selbst nachgekommen ist. Mit den Pflichten des Vollstreckungsschuldners ist es ebenso. Daher ist AO § 299 Abs. 3 S. 2 ein überflüssiger Pleonasmus. Wenn ein Sondervermögen (das ja im Steuerrecht als juristische Person angesehen wird) zur Duldung der

[1]) A. a. O. Anm. 4 zu § 237.

Zwangsvollstreckung verpflichtet wird, so bedeutet dies praktisch: die Person, welche das Vermögen in Händen hat, darf der Staatsgewalt keinen Widerstand entgegensetzen und hat, wenn besondere Pflichten bestehen, diesen nachzukommen. Es muß auch bei der Vollstreckung zwischen dem eigentlichen Steuersubjekt, dem Vollstreckungsschuldner, und seinem Vertreter, dem Verfahrensschuldner, unterschieden werden.

Die Unterscheidung ist praktisch von Wichtigkeit bei dem Leistungsgebot. Dieses ist eine Verfügung, welche den Vollstreckungsschuldner zur Zahlung auffordert und deren Nichtbeachtung die Zwangsvollstreckung veranlaßt. (AO § 299 Abs. 4). Im Leistungsgebot muß der Vollstreckungsschuldner genau bezeichnet sein (Beitr. O § 9 Abs. 3). Daneben kann noch eine Anweisung an den Verfahrensschuldner bei Sondervermögen erlassen werden (Beitr. O § 9 Abs. 4), es genügt aber, wenn als Vollstreckungsschuldner die juristische Person (das Zweckvermögen) allein im Leistungsgebot angeführt ist (AO § 302, Beitr. O § 37 Abs. 2).

Da die Vollstreckung ein Teil des Steuerverfahrens ist, gelten für sie die gleichen Grundsätze wie für die anderen Stadien des Verfahrens. Dies hat die Bedeutung, daß der Wegfall des Vollstreckungsschuldners grundsätzlich keine Aenderung in der Rechtslage mit sich bringt. So bestimmt auch Beitr. O § 11 Abs. 4 S. 1 folgerichtig: „Ist ein Vollstreckungsschuldner gestorben, nachdem gegen ihn mit der Ausführung der Zwangsvollstreckung begonnen worden war, so ist zur Fortsetzung der Zwangsvollstreckung in den Nachlaß ein Leistungsgebot gegen den Erben, Testamentsvollstrecker, Nachlaßverwalter und sonstigen Nachlaßpfleger nicht erforderlich". Der Nachlaß wird also auch hier dem Erblasser gleichgestellt. Wenn er keinen Vertreter hat (bei Ungewißheit, wer Erbe ist und dergl.), so kann das Finanzamt zur Fortsetzung der Vollstreckung die Bestellung eines Pflegers beantragen (Beitr. O § 11 Abs. 4 S. 2). Es ist dies ein Fall der finanzrechtlichen Pflegerbestellung gemäß AO § 87 Abs. 3.

Der Fall, daß ein Leistungsgebot gegen den Erblasser ergangen ist, aber mit der Vollstreckung noch nicht begonnen wurde, ist im Gesetz nicht erwähnt. Da jedoch das Verfahren grundsätzlich nicht unterbrochen wird, muß angenommen werden, daß auf Grund dieses Leistungsgebotes in den Nachlaß vollstreckt werden darf, ohne daß gegenüber dem Inhaber des Nachlasses ein neues Leistungsgebot ergehen muß.[1]) Die Identität des Erblassers mit dem Nachlaß als Sondervermögen wird schließlich sogar darin festzuhalten sein, daß ein nach dem Tode des Erblassers auf seinen Namen ergangenes Leistungsgebot eine Vollstreckung in den Nachlaß gestattet.

---

[1]) So mit Recht Becker Anm. 23 zu § 299. Vgl. zum Folgenden auch Anm. 24 daselbst.

Selbstverständlich kann der Erbe (bezw. die über den Nachlaß verfügungsberechtigte Person) alle Einwendungen geltend machen, welche der Erblasser hätte geltend machen können, eben alle Einwendungen, die gegen eine Zwangsvollstreckung möglich sind. Für den Erben bestimmt AO § 300 Abs. 2 S. 2, daß er die ihm nach bürgerlichem Recht (BGB §§ 2014, 2015) zustehenden aufschiebenden Einreden nicht geltend machen kann, wenn es sich um Steuerschulden handelt, die nach Beginn des Kalenderjahres fällig geworden sind, das der Anordnung des Zwangsverfahrens voraufgegangen ist. Der Erbe hat seine aufschiebenden Einreden also nur noch bei sehr alten Steuerschulden.

d) Die Nachlaßbesteuerung.

Wenn der Erblasser von einem einzigen Rechtssubjekt (sei es ein Mensch oder eine juristische Person) beerbt wird, so wird nach bürgerlichem Recht der Erbe im Augenblick des Todes Eigentümer des Nachlasses. Das bürgerliche Recht will grundsätzlich den Nachlaß nicht als Sondervermögen behandelt wissen, wenn es auch von dem Prinzip mehrmals abweichen muß. Diese juristische Konstruktion des Erbganges hat für das Steuerrecht die Folge, daß auch hier ein Unterschied zwischen Erbenvermögen und Nachlaß nicht mehr gemacht wird. Bei den vor dem Tode des Erblassers entstandenen Steuerschulden trennt das Steuerrecht genau zwischen dem Eigenvermögen des Erben und dem Nachlaß. Wenn aber erst nach dem Tode bezüglich des Nachlasses Steuerschulden entstehen, so entstehen sie für das neue Vermögen des Erben als Ganzes (Eigenvermögen + Nachlaß); es wird z. B. nur eine Vermögensteuer von dem ganzen Vermögen erhoben, eine Einkommensteuer von dem gesamten Einkommen usw. Natürlich gibt es auch keine verschiedene Haftung beider Vermögensmassen mehr, ausgenommen dann, wenn der Nachlaß überschuldet ist und der Erbe seine Haftung auf ihn beschränkt, also den Nachlaß von seinem Eigenvermögen selbst abschichtet.

Wenn nur ein Erbe vorhanden ist, hat es daher (außer bei der Haftungsbeschränkung) keinen Sinn, von einer „Nachlaßbesteuerung“ zu sprechen, denn der Nachlaß wird hier als solcher nicht mehr besteuert. Um eine Nachlaßbesteuerung im technischen Sinne handelt es sich nur dann, wenn der Nachlaß als Sondervermögen besteuert wird. Dies ist immer der Fall, wenn der Nachlaß mit dem Tode des Erblassers noch nicht unmittelbar in die Verfügungsgewalt eines Erben kommt, sondern als ganzes eine Zeit lang bestehen bleibt, bis er dem Eigentümer zugeführt, bezw. verteilt wird. Der Nachlaß bleibt somit Sondervermögen, wenn mehrere Erben vorhanden sind, menn Testamentsvollstrecker, Pfleger, Nachlassverwalter bestellt werden. Dies sind die Möglichkeiten, welche AO § 87 Abs. 2 umfaßt.

Unter den „Steuern, die aus dem Nachlaß zu entrichten sind", müssen die Steuern verstanden werden, die für den Nachlaß als Sondervermögen nach dem Tode des Erblassers entstehen. Von Wichtigkeit sind sie vor allem dann, wenn wirtschaftliche Betriebe zum Nachlaß gehören, die Umsatzsteuern, Verbrauchsabgaben u. dergl. zu entrichten haben. Aber auch die Verwaltung des Nachlasses kann Steuerpflichten entstehen lassen (Grunderwerbsteuern u. dergl.); schließlich werden in den allermeisten Fällen Erbschaftsteuern zu bezahlen sein.

Es zeigt sich hier überall klar, daß der Nachlaß als steuerrechtlich rechtsfähiges Sondervermögen selbst Steuersubjekt ist. AO § 87 Abs. 2 nennt daher für die Nachlaßbesteuerung als Verfahrensschuldner die Verfügungsberechtigten, welchen kein Eigentum an dem Nachlaß zusteht. Die Testamentsvollstrecker, Pfleger, Verwalter haben für die aus dem Nachlaß zu entrichtenden Steuern die gleichen Pflichten, die sie für vor dem Tode des Erblassers entstandene Steuerschulden haben. Sie sind Verfahrensschuldner, haben für die Bezahlung der Steuern zu sorgen und haften bei schuldhafter Pflichtverletzung selbst unbeschränkt.

Von Wichtigkeit ist, daß § 87 Abs. 2 „die Erben" und ‚Erbschaftsbesitzer" nennt. Für einen Erben als Alleinerben hat § 87 Abs. 2 wenig Sinn, weil es für ihn aus dem Nachlaß zu entrichtende Steuern eigentlich überhaupt nicht gibt, außer dann, wenn er seine Haftung auf den Nachlaß beschränkt. Aber bei dieser Haftungsbeschränkung gibt er in der Regel seine Verfügungsgewalt über den Nachlaß auf und kann daher überhaupt nicht mehr am Steuerschuldverhältnis als Verfahrensschuldner beteiligt sein. In den weitaus meisten Fällen wird aus dem Nachlaß, wie gesagt, eine Steuer überhaupt nicht erhoben werden, sondern aus dem neuen Gesamtvermögen des Erben. Daher ist auch AO § 95 Abs. 3 für den Alleinerben nur in der Hinsicht von Wichtigkeit, daß es ihm möglich ist, für den überschuldeten Nachlaß Nachlaßkonkurs oder -Verwaltung zu beantragen. Aber dann wird eben Verfahrensschuldner der Konkurs- bezw. Nachlaßverwalter. Für den Alleinerben hat § 87 Abs. 2 folglich nur dann Bedeutung, wenn er den Nachlaß preisgibt. Dann muß er die zur Deckung der Steuerschulden erforderlichen Beträge zurückbehalten und an das Finanzamt abführen.

Indem § 87 Abs. 2 die Erben (als Mehrzahl also die Miterben) nennt, bringt er zum Ausdruck, daß auch bei der Nachlaßbesteuerung der Nachlaß als Sondervermögen besteuert wird und die Miterben Verfahrensschuldner mit gleichen Rechten und Pflichten sind. Theoretisch ist hievon die mögliche Besteuerung der Erbengemeinschaft als juristische Person wohl zu unterscheiden, in der Praxis wird allerdings diese Unterscheidung ohne Bedeutung sein, denn die Miterben haften immer gemäß § 95 Abs. 3, d. h. als Gesamtschuldner grundsätzlich unbeschränkt. Die mögliche Preisgabe, Verwaltung und dergl. des

Nachlasses können sie immer beantragen, wenn sie der Rechte nicht verlustig gegangen sind.

Wenn § 87 Abs. 2 den Erbschaftsbesitzer nicht genannt hätte, würde für das Steuerrecht der Gedanke naheliegen für die Besteuerung zwischen dem rechtmäßigen Erben und dem Erbschaftsbesitzer keinen Unterschied zu machen. Wenn der Erbschaftsbesitzer die Erbmasse einige Zeit in Besitz hat, ist er ihr wirtschaftlicher Eigentümer. Da es das Steuerrecht auf dieses „wirtschaftliche Eigentum" so sehr abstellt, ließe sich der Gedanke wohl rechtfertigen, den Nachlaß einfach bei der Veranlagung zum Vermögen des Erbschaftsbesitzers zu nehmen. Diese Möglichkeit hat AO § 87 Abs. 2 verneint. Es ergibt sich also, daß der Nachlaß in den Händen des Erbschaftsbesitzers stets Sondervermögen bleibt, daß er getrennt zu veranlagen und zu besteuern ist und daß der Erbschaftsbesitzer nur als Verfahrensschuldner, nicht als Steuersubjekt selbst auftritt.

Die Steuern aus dem Nachlaß sind so lange zu entrichten, wie der Nachlaß als Sondervermögen besteht. Wird er verteilt, bezw. geht er in das Eigentum einer einzigen Person (z. B. eines Erbschaftskäufers) über, so haben die Inhaber vor der Verteilung bezw. Uebereignung nach AO § 87 Abs. 1 dafür zu sorgen, daß die Steuerschulden restlos beglichen werden. Sie haben die steuerrechtliche Pflicht, den Nachlaß erst dann zu verteilen (d. h. seine Rechtsfähigkeit als Sondervermögen erlöschen zu lassen) wenn keine Steuerschulden mehr vorhanden sind. Verletzen sie schuldhaft diese Pflicht, so haften sie persönlich nach § 90 Abs. 1. Näheres über diese Vorgänge s. u. beim Wegfall der juristischen Person (III 2 a 2)!

2. Die Rechtslage bei der Todeserklärung[1])

Dem Tode ist die Todeserklärung gleich zu achten. Die rechtlichen Wirkungen der Todeserklärung sind daher die gleichen wie die des Todes selbst, also ist bezüglich des Erbganges und seiner steuerrechtlichen Folgen für die Todeserklärung nichts anderes zu sagen, als das, was für den gewöhnlichen Todesfall auch festgestellt wurde.

Die Reichsabgabenordnung hat jedoch in § 81 Abs. 5 bestimmt: „Bei Verschollenen gilt für das Steuergesetz der Tag, mit dessen Ablauf das Ausschlußurteil rechtskräftig wird, als Todestag", und dadurch für das Steuerrecht eine Sonderregelung geschaffen, die Schwierigkeiten mit sich bringt. Nach bürgerlichem Recht gilt der Tag als Todestag (BGB § 18), an welchem der Eintritt des Todes vermutlich stattgefunden hat, z. B. ein Schiffsuntergang, ein Eisenbahnunglück, ein Kampftag im Kriege u. dergl. Dieser Tag muß als Zeitpunkt des Todes in

[1]) Vgl. hierüber Friedrichs: Grundzüge S. 71 f; Becker Anm. 7 zu § 81.

dem gerichtlichen Urteil angegeben sein (ZPO § 790 Abs. 2). Das Urteil wird, was in der Natur der Sache liegt, gewöhnlich erst einige Jahre nach dem angenommenen Zeitpunkt des Todes gefällt. Da der Tag der Rechtskraft des Urteils erst den steuer-rechtlichen Tod bedeutet, besteht zwischen dem Zeitpunkt des Todes nach bürgerlichem Recht und dem Zeitpunkt nach Steuerrecht eine beträchtliche Differenz.

Steuerrechtlich wird der Verschollene als lebend fingiert bis zu dem Tage der Rechtskraft des Urteils. Dies wirkt sich, wenn er Vermögen im Inland besaß, so aus, daß das Vermögen besteuert wurde, wie wenn sein Eigentümer gelebt hätte. Wenn also die spätere Todeserklärung für die Vergangenheit privatrechtliche und öffentlich-rechtliche Folgen mit sich bringt, so haben diese auf das Steuerrecht keinen Einfluß.

An dem Tage der Rechtskraft des Urteils hat sich in den bürgerlich-rechtlichen Beziehungen des Vermögens des Verschollenen noch nichts geändert. Es treten erst rückwirkend alle Folgen ein, die eingetreten wären, wenn der für tot Erklärte an dem im Urteil genannten Zeitpunkt gestorben wäre. Es ist also möglich, daß in der Zwischenzeit mehrere Erbgänge stattgefunden haben und das Vermögen folgt dann theoretisch durch alle diese Erbgänge bis zu dem lebenden Erben, in dessen Hände es bleibt. Die Bedeutung von AO § 81 Abs. 5 liegt nun darin, daß diese bürgerlich-rechtlichen Vorgänge negiert werden und die Rechtslage so angesehen wird, wie wenn der Verschollene von dem letzten Erben direkt beerbt worden wäre. Dieser gilt als unmittelbarer Rechtsnachfolger des Erblassers, was er praktisch ja auch ist. Er hat daher für die vor dem (steuerrechtlichen) Tode des Erblassers entstandenen Steuerschulden dieselben Pflichten, die jedem Erben obliegen. Die rechtliche Stellung des Erben ist hier die des normalen Erbganges. Nur in einer Beziehung wirkt sich AO § 81 Abs. 5 für den Erben verhängnisvoll aus: es kann gemäß dem bürgerlichen Recht nach den mehreren Erbgängen immer eine gesetzliche Erbfolge nach Klasse 1 und 2 des Erbschaftsteuergesetzes stattgefunden haben, ohne daß zwischen dem letzten Erben und dem Verschollenen eine Beziehung besteht, die eine niedrigere Erbschaftssteuer rechtfertigt. Der Erbe kann nach Klasse 5 besteuert werden, während er, wenn das bürgerliche Recht zugrunde läge, vielleicht einmal nach Klasse 1 und einmal nach Klasse 2 herangezogen worden wäre.

Wenn das Vermögen des Verschollenen nach bürgerlichem Recht an mehrere Erben gelangte und durch verschiedene Teilungen bei gänzlich verschiedenen Erben angelangt ist, so bilden diese für das Steuerrecht in Bezug auf den ganzen Nachlaß eine Erbengemeinschaft auch dann, wenn diese nach bürgerlichem Recht nicht mehr oder nur mit Schwierigkeiten zu konstruieren ist. Diese Erbengemeinschaft hat dann die oben geschilderten steuerrechtlichen Pflichten des Nachlasses zu erfüllen.

III. Der Wegfall der juristischen Person.

1. Ueberblick.

Der Wegfall der juristischen Person als Steuersubjekt ist in den Steuergesetzen direkt nur sehr wenig berücksichtigt. Grundlegend ist hier, wie beim steuerlichen Erbrecht AO § 87; neben dem § 97 AO, der nur einen besonderen Fall erwähnt, sind noch einige Stellen der AO, die sich auf Verfahrensschuldner und Haftung beziehen, von Wichtigkeit. Da aber ein lückenloses Bild sich aus diesen Normen kaum gewinnen läßt, muß von dem oben aufgezeigten, dem Erbrecht zu Grunde liegenden Prinzip ausgegangen werden und untersucht werden, ob und inwieweit es auch beim Erlöschen der juristischen Person Geltung findet.

Es läßt sich allgemein sagen: der Staat besteuert das im Eigentum juristischer Personen befindliche Vermögen. Wenn nun die juristische Person rechtlich zu existieren aufhört, muß dafür gesorgt werden, daß die bestehenden Steuerschulden beglichen werden. Dies geschieht dadurch, daß entweder der Staat eine Auflösung der juristischen Person für das Steuerrecht erst von dem Augenblick an als gegeben ansieht, in dem kein Vermögen mehr vorhanden ist und durch persönliche Haftung der handelnden Organe sich vor Ausfällen sichert, oder daß er das Vermögen der juristischen Person als Sondervermögen nach dem Wegfall weiter bestehen läßt, bis die Steuerschuldverhältnisse erloschen sind. Beim Eintritt einer Gesamtrechtsnachfolge hat er die Möglichkeit, den Rechtsnachfolger nach bürgerlichem Recht zur Zahlung der Steuer zu veranlassen.

Im Folgenden sollen die juristischen Personen des Privatrechts als weitaus wichtigster Teil zuerst behandelt werden. Eine Teilung des Stoffes in zwei Abschnitte ergibt sich daraus, daß der Wegfall der juristischen Person auf zwei verschiedene Arten vor sich gehen kann. Es wurde schon festgestellt, daß der Wegfall des Steuersubjekts bei der juristischen Person identisch ist mit dem Aufhören ihrer (steuerrechtlichen) Rechtsfähigkeit, d. h. mit der Auflösung. Die Auflösung kann geschehen mit und ohne Gesamtrechtsnachfolge. Die juristische Person kann sich frei auflösen, indem sie ihr Vermögen dem satzungsgemäß bestimmten Zweck zuführt oder es unter die Mitglieder verteilt oder irgendwie darüber verfügt. Es ist aber auch möglich, daß das gesamte Vermögen mit allen Aktiven und Passiven von einer (physischen oder juristischen) Person übernommen wird, daß zwar der bisherige Eigentümer verschwindet, das Vermögen aber zusammenbleibt. Ein besonderer Fall dieser Gesamtrechtsnachfolge ist die Fusion (im engeren Sinne), der Zusammenschluß mehrerer juristischer Personen zu einem durch diesen Zusammenschluß entstehenden neuen Gebilde, wobei die ursprünglichen Rechtssubjekte alle erlöschen.

Neben diesem Unterschied der Auflösung mit und ohne Gesamtrechtsnachfolge ist weiter von Bedeutung, welche Rolle die Liquidation bei der Auflösung spielt.[1]) Die Liquidation ist das rechtlich geregelte Verfahren, das bei der Vermögensauseinandersetzung einer sich auflösenden juristischen Person angewandt wird. Es gibt eine Reihe von Gesellschaften, bei welchen die Liquidation stattfinden muß (so die Aktiengesellschaft, HBG § 294 Abs. 1, die Kommanditgesellschaft auf Aktien, HGB § 331 Abs. 1, die Gesellschaft mit beschränkter Haftung, G. m. b. H. Ges. § 66 Abs. 1, die eingetragene Genossenschaft, Genossenschaftsges. §§ 82, 83 Abs. 1, der Versicherungsverein auf Gegenseitigkeit, Ges. über die privaten Versicherungsunternehmungen vom 12. 5. 1901 § 46 Abs. 1, der rechtsfähige Verein, BGB § 47, die rechtsfähige Stiftung, BGB §§ 88, 47); bei anderen Gesellschaften findet eine Liquidation in der Regel statt, kann aber umgangen oder ausgeschlossen werden (so bei der offenen Handelsgesellschaft HGB § 145, der Kommanditgesellschaft HGB §§ 161 Abs. 1, 145, der Gesellschaft des bürgerlichen Rechts BGB § 730 Abs. 1)[2]); endlich ist bei einer Reihe steuerlich rechtsfähiger Gebilde (so vor allem bei Zweckvermögen, nicht rechtsfähigen Stiftungen u. dergl.) gesetzlich über eine Liquidation garnichts vorgeschrieben. Diese Verschiedenheiten begründen eine weitere Unterteilung des Stoffes in Auflösungen mit und solche ohne Liquidation.

2. Die juristische Person des Privatrechts und Steuerrechts.

a) Die Auflösung ohne Gesamtrechtsnachfolge.

1. Mit Liquidation.

Popitz hat für das Steuerrecht den Grundsatz aufgestellt, „daß das Besteuerungsrecht alle Tatbestände und Vorgänge umfaßt, soweit sie wirtschaftlich zur steuerlichen Ausnutzung geeignet sind ohne Rücksicht darauf, ob ihre Form oder ihre Entsstehung zivilrechtlich anerkannt oder für das Zivilrecht als richtig anzusehen ist.[3]) Wenn dieser Gedanke auch in der Form, wie ihn der Reichsfinanzhof[4]) zum Ausdruck gebracht hat (zivilrechtlich ergibt sich aus dem Sachverhalt

[1]) Vgl. über die mit der Liquidation zusammenhängenden Fragen: Wimpfheimer: Die Gesellschaft des Handelsrechts und des bürgerlichen Rechts im Stadium der Liquidation. München, 1908.

[2]) Wimpfheimer a. a. O. S. 72-81 hat m. E. mit Recht ausgeführt, daß zwischen der „Auseinandersetzung" von BGB § 730 Abs. 1 und der „Liquidation" im technischen Sinne ein wesentlicher sachlicher Unterschied nicht besteht. Zum mindesten für das Steuerrecht kann dieses Ergebnis unbedenklich übernommen werden.

[3]) Arch. f. öff. R. Bd. 40, 1921 S. 140.

[4]) St. u. W. Bd. 2, Nr. 551, Sp. 573.

die Rechtsfigur A., „wirtschaftlich und damit (!) steuerrechtlich" ergibt sich B), nicht anerkannt werden kann, hat er doch vieles für sich. Jedenfalls tritt er bei der Besteuerung der juristischen Personen klar zutage, indem das Steuerrecht in seiner Beurteilung der Entstehung und Auflösung juristischer Personen auf das Zivilrecht so gut wie gar keine Rücksicht nimmt. Es handelt sich bei ihm nur darum, ob tatsächlich ein Gebilde zur Entstehung gelangt ist; ob dagegen die zivilrechtlich gewöhnlich entscheidende Eintragung in ein Register vorgenommen wurde, darauf kommt es nicht an.[1]) Parallel zu dieser Einstellung des Steuerrechts gegenüber der Entstehung, geht die zur Auflösung der juristischen Person.

Die Liquidation selbst bedeutet nämlich noch keine Auflösung der Gesellschaft.[2]) Schon bürgerlich rechtlich endigt eine eingetragene Gesellschaft erst mit der Löschung in dem Register. Diese Löschung darf aber erst nach Ablauf einer bestimmten Frist (des sogenannten Sperrjahres) erfolgen, nachdem alle Gläubiger der Gesellschaft mehrmals aufgefordert wurden ihre Forderungen anzumelden. Nach Ablauf des Sperrjahres wird also das Vermögen der Gesellschaft endgültig verteilt und die Löschung im Register besorgt. Für das Steuerrecht hat der Reichsfinanzhof[3]) grundsätzlich festgestellt: „Die subjektive und objektive Steuerpflicht bei Gesellschaften in Liquidation dauert bis zur Beendigung der Liquidation und diese kann nicht vor Ablauf des Sperrjahres eintreten. Die Löschung im Handelsregister vernichtet die Existenz nicht. Die Gesellschaft verschwindet erst aus dem Rechtsleben, wenn sie völlig vermögenslos geworden ist." Die Liquidation, welche zivilrechtlich mit der Löschung der Gesellschaft im Register endigt, hört also für das Steuerrecht erst mit der tatsächlichen völligen Auskehrung des Vermögens auf.

Es ergibt sich somit für das Steuerrecht, daß nicht die Existenz, sondern nur die innere Verfassung der Gesellschaft sich bei der Liquidation ändert. Denn von ihrem Beginn an sind die Liquidatoren zur Führung der Liquidationsgeschäfte (und hierzu gehören alle Steuerangelegenheiten) allein berechtigt und eine Beschränkung ihrer Befugnisse nach außen ist unwirksam.[4]) Sie sind also der Steuerbehörde gegenüber die handelnden Gesellschaftsorgane, sie sind Verfahrensschuldner.

Die Fassung des § 87 Abs. 1 AO ist in dieser Hinsicht ungenau. Wenn es dort heißt: „Bei Wegfall eines Steuerpflichtigen . . .

[1]) So unter vielen Entscheidungen vor allem RFH 12, 326 und St. u. W. Bd. 4 Nr. 496.

[2]) Vgl. RGZ 59, 58; 109, 387.

[3]) St. u. W. Bd. 2 Nr. 26 Sp. 59. Ebenso die zahlreichen anderen Entscheidungen, die über diese Frage ergangen sind, wie 3, 196; 5, 106; 6, 66; 10, 23; 10, 101; 12, 16; 17, 240.

[4]) So HGB §§ 149, 151, 298 Abs. 1; G. m. b. H. Ges. §§ 70, 71, Abs. 1; Gen. Ges. §§ 88, 89, S. 1; BGB § 48.

haben die . . . Liquidatoren . . . dafür zu sorgen . . .“ usw., ist nicht bedacht, daß das Vorhandensein von Liquidatoren gerade beweist, daß die Gesellschaft noch besteht. Sie ist in Wahrheit erst weggefallen, wenn das Vermögen nicht mehr vorhanden ist, und dieser Zeitpunkt deckt sich wohl auch gewöhnlich mit dem Erlöschen der Pflichten der Liquidatoren. Richtig gefaßt müßte für die Liquidatoren § 87 Abs. 1 also statt „bei Wegfall“ lauten: „vor dem Wegfall“.

Der Staat legt in § 87 Abs. 1 den Liquidatoren die Pflicht auf, für die Bezahlung der Steuerschulden zu sorgen. Dies ist an sich überflüssig, denn diese Pflicht besteht für die Liquidatoren schon aus dem Zivilrecht. Außerdem müssen sie aber auf Verlangen Sicherheit leisten. Bedeutsam wird jedoch der Absatz erst durch die Sanktion des § 90 Abs. 1: bei schuldhafter Verletzung dieser Pflicht haften die Liquidatoren persönlich. Und diese Stelle ist für die Rechtsvorgänge beim eigentlichen Wegfall der juristischen Person, die nach einer Liquidation erlischt, von entscheidender Wichtigkeit.

Die Regel ist, daß vor Abschluß der Liquidation, also vor dem Wegfall, die vorher entstandenen Steuerschulden beglichen werden. Nachher können keine Steuerschulden mehr entstehen, da kein Vermögen mehr vorhanden ist. Hat nun ein Liquidator schuldhaft seine Pflicht aus § 87 Abs. 1 verletzt und für die Bezahlung der Steuerschuld nicht gesorgt, so haftet er persönlich. Und zwar haftet er steuerrechtlich, nicht zivilrechtlich, d. h. praktisch: er haftet nicht nach AO § 100, sondern nach den §§ 79 Abs. 2; 98, 99. Er wird durch seine Haftung Steuersubjekt (§ 79 Abs. 2), das Schuldverhältnis kommt mit ihm als Partei zur Entstehung. Für die Beitreibung, die Rechtsmittel usw. gelten die Grundsätze des Steuerrechts. Daß der Liquidator hier selbst Steuersubjekt wird, hat zur Folge, daß der Anspruch des Staates auch bei seinem Tode gegen den Nachlaß bestehen bleibt, wie es oben ausgeführt wurde.

Unbedingt gesichert ist der Staat freilich nicht. Wenn nämlich der Liquidator nicht schuldhaft gehandelt hat, kommt ein steuerrechtlicher Anspruch nicht zur Entstehung, weil dann keine Haftung gegeben ist. Wenn also der Staat keine Schuld des Liquidators beweisen kann, muß er leer ausgehen. Ferner ist es noch möglich, daß nach dem Tode des Liquidators, bevor der Staat seine Forderung geltend macht, der Nachlaß verteilt oder verbraucht wird. Gegen den Erben oder die Person, welche über den Nachlaß verfügungsberechtigt war, kann die Forderung nicht geltend gemacht werden, weil diese Personen von ihrem Bestehen nichts wußten, folglich nicht schuldhaft im Sinne der §§ 87 Abs. 1, 90 Abs. 1 AO handelten, indem sie den Nachlaß verteilten oder juristisch gesprochen: das Steuersubjekt Nachlaß erlöschen ließen, ohne ihren Verwaltungspflichten nachzukommen. Persönlich haftet aber der Erbe nicht, sondern nur im Rahmen der Vorschriften der AO. Auch dies ist eine Stelle, die den Unterschied

zwischen der Regelung der Reichsabgabenordnung und der bürgerlich-rechtlichen Haftung des Erben deutlich werden läßt. Nach Zivilrecht müßte der Erbe nämlich die Schuld aus eigenen Mitteln bezahlen, gleichgültig ob er von ihrer Existenz wußte oder nicht. Steuerrechtlich hat der Nachlaß die Schuld zu zahlen. Wenn der Nachlaß nicht mehr vorhanden ist und den Erben bezw. den Verwalter keine Schuld an der Verteilung trifft, ist niemand da, gegen den die Forderung geltend gemacht werden könnte.

Die Gesellschaft ist mit der völligen Verteilung ihres Vermögens endgültig erloschen. Forderungen können nach der Vermögensauskehrung (das ist unter Umständen ein späterer Zeitpunkt als die formelle Beendigung der Liquidation) gegen sie nicht mehr geltend gemacht werden, außer in dem einen Falle, daß im Zusammenhang mit einer Forderung für die Gesellschaft selbst Regreßansprüche gegen ihre früheren Organe entstehen.[1])

Wenn es sich nämlich nach der letzten Vermögensausschüttung herausstellt, daß noch Vermögen vorhanden ist, (Vermögen kann aber auch eine Forderung, also ein Regreßanspruch sein) so entsteht die Gesellschaft wieder, die Liquidation wird wieder aufgenommen, der Anspruch geltend gemacht und sein Betrag eingezogen. Dieser Betrag ist Gesellschaftsvermögen, das dann auf dem gewöhnlichen Wege zur Verteilung gelangt. Auf diesem komplizierten Wege hat das Finanzamt nur dann die Möglichkeit durchzudringen, wenn es seine Forderung erst geltend macht, nachdem die Gesellschaft wieder aufgelebt ist. Daß es sich an die erloschene Gesellschaft (den früheren Vorstand als Verfahrensschuldner) wenden kann mit dem Hinweis: „Es besteht für die Gesellschaft ein Regreßanspruch gegen den Liquidator X; dieser Anspruch ist namens der Gesellschaft geltend zu machen und aus der eingebrachten Summe die Steuerschuld zu bezahlen" darf nicht angenommen werden; mit Recht hat der Reichsfinanzhof einmal ausgeführt,[2]) daß niemand gezwungen werden kann im Interesse der Steuerbehörden Prozesse zu führen. Wenn der frühere Vorstand sich also weigert die Forderung einzuklagen, hat das Finanzamt keine Möglichkeit gegen ihn vorzugehen, weil diese Weigerung kein schuldhaftes Unterlassen einer steuerrechtlichen Pflicht ist. Auch dafür, daß das Finanzamt eine Zession der Forderung an sich verlangt, gibt es keine Rechtsgrundlage. Direkt an den Schuldner der Ersatzforderung, der die Zahlung an die frühere Gesellschaft verweigert, kann sich das Finanzamt nicht wenden, weil diese Weigerung auch keine schuldhafte Verletzung einer steuerrechtlichen Pflicht ist, (es sei denn, daß die §§ 87 Abs. 1, 90 Abs. 1 AO auf den Schuldner anwendbar wären.)

Die Rechtslage beim Wegfall einer juristischen Person nach der Liquidation läßt sich also dahin zusammenfassen, daß eine vor der

[1]) Vgl. RGZ, 109, 387.
[2]) Entsch. 11, 62; St. u. W., Bd. 2 Nr. 97 Sp. 124.

völligen Auskehrung des Vermögens entstandene Steuerschuld gegen die Gesellschaft selbst nur dann geltend gemacht werden kann, wenn die Gesellschaft wieder Vermögen erlangt hat und dadurch wieder auflebt. Sonst kann der steuerrechtliche Anspruch gegen den Liquidator bezw. gegen seinen Nachlaß geltend gemacht werden, wenn dem Liquidator nachzuweisen ist, daß er es schuldhaft unterlassen hat, diese Schuld aus den Mitteln der Gesellschaft zu bezahlen. Selbstverständlich ist im Zusammenhang mit der Frage der schuldhaften Handlung der Umfang der Vertretungsmacht der Liquidatoren zu prüfen. Von Bedeutung ist in diesem Zusammenhang AO § 91, der das Erlöschen einer Vertretungsmacht für das Steuerrecht auch nach tatsächlichen Gesichtspunkten korrigiert, indem er Pflichten der vorangegangenen Zeit durch dieses Erlöschen nicht berührt werden läßt.

2. Das Erlöschen ohne Rechtsnachfolge und ohne Liquidation.

Eine Auflösung einer Gesellschaft ohne Liquidation ist zunächst in vielen Fällen möglich durch Konkurs. Der Konkurs ist aber bei den Gesellschaften nur eine Liquidation besonderer Art, eine Liquidation, bei welcher das vorhandene Vermögen zur Deckung der Schulden nicht ausreicht; deshalb erfolgt die Verteilung auf dem in der Konkursordnung geregelten Wege. Die Konkursordnung ist in erster Linie maßgebend, abgesehen von den wenigen besonderen Bestimmungen des Steuerrechts, welche unmittelbar den Konkurs erwähnen. Eine ausführliche Darstellung des Konkursverfahrens in Bezug auf die Steuerforderungen würde hier zu weit führen. Hervorgehoben werden soll nur, daß für das Schicksal der Steuerforderung beim Wegfall hier ausschließlich die Konkursordnung mit den eigens für den Konkurs bestimmten steuerrechtlichen Vorschriften maßgebend ist. Der Konkursverwalter hat die Masse so zur Verteilung zu bringen, wie es ihm hier vorgeschrieben ist. Die von Kleinfellner[1]) vertretene Meinung, daß AO § 87 Abs. 1 hier den Konkursverwalter zwinge, für die Befriedung der Steuerschulden zuerst zu sorgen und damit die Steuerschulden praktisch zu Masseschulden, ja sogar wegen der Sicherheitsleistung zu bevorrechteten Masseschulden werden, daß also § 87 Abs. 1 eine Aenderung von KO § 61 bedeute, ist nicht überzeugend. Die Konkursordnung ist gegenüber AO § 87 Abs. 1 lex specialis. Die Ansicht Kleinfellners hätte außerdem zur Folge, daß in gewöhnlichen Konkursen die Steuerforderung zwar nach KO § 61 behandelt würde, in Konkursen juristischer Personen aber (die immer eine Auflösung der juristischen Person bedeuten) wegen der dem Konkursverwalter angeblich auferlegten Pflicht aus AO § 87 Abs. 1 bevorrechtet

[1]) J W 1924 S. 227.

wären. In dieser Ungleichheit wird man kaum den Willen des Gesetzgebers erblicken können.

Die Möglichkeit einer Auflösung ohne Liquidation besteht bei Personenvereinigungen, für welche keine Liquidation vorgeschrieben ist. Dies ist der Fall, wenn z. B. bei einer OHG, einer Kommanditgesellschaft oder Gesellschaft des BGB eine andere Art der Auseinandersetzung als die Liquidation vereinbart ist. Auch der nicht rechtsfähige Verein wird entsprechend der Gesellschaft des BGB hierher zu rechnen sein; schließlich kommen noch die nur nach Steuerrecht rechtsfähigen Personenvereinigungen in Betracht.

Wenn eine solche juristische Person sich auflöst, muß irgendwie eine Verfügung über das Vermögen stattfinden. AO § 87 Abs. 1 ist so allgemein gefaßt, daß alle Personen, welche über das Vermögen irgendwie verfügen, davon betroffen werden. Der Staat erreicht also seinen Zweck, die Steuerschuld zu sichern auf die gleiche Weise, wie er ihn bei der Liquidation erreicht. Die Personen, welche das Vermögen verteilen oder einer bestimmten Stelle zukommen lassen, haben die gesetzliche Pflicht zuerst die Steuerschulden zu begleichen und wenn sie diese Pflicht schuldhaft verletzen, haften sie persönlich nach AO § 90 Abs. 1. Für den Uebergang der Haftung auf den Nachlaß gilt genau dasselbe wie bei den Liquidatoren.

Eine weitere Möglichkeit, einen Schaden zu vermeiden, hat der Fiskus dadurch, daß er bei Gesellschaften, deren Mitglieder persönlich nach bürgerlichem Recht haften, die Mitglieder selbst haftbar machen kann, AO § 93. Diese Haftung ist eine steuerrechtliche, sie wird auf dem Steuerrechtswege geltend gemacht, der Schuldner wird durch sie (AO § 79 Abs. 2) Steuersubjekt. Diese privatrechtliche und folglich auch steuerrechtliche Haftung besteht z. B. bei der OHG und der bürgerlich-rechtlichen Gesellschaft. Wenn daher eine solche Gesellschaft tatsächlich aufgelöst ist, d. h. kein Vermögen mehr vorhanden ist, hinterher aber noch unbezahlte Steuerschulden entdeckt werden, so hat das Finanzamt die Wahl, ob es den oder die Verteiler des Vermögens oder ein oder mehrere frühere Mitglieder zur Begleichung der Schulden heranzieht. Werden mehrere in Anspruch genommen, so haften sie (AO § 95 Abs. 1) als Gesamtschuldner. Auch in diesen Fällen darf nicht angenommen werden, daß die Gesellschaft durch die neue Forderung wieder auflebt. Die Gesellschaft ist mit der Ausschüttung des Vermögens endgültig erloschen und bleibt es (außer wenn ein neues Vermögen wieder auftauchen sollte). Steuersubjekt ist nunmehr derjenige, welcher persönlich in Anspruch genommen wird. Wenn es die bürgerlich-rechtliche Haftung nicht auf ein Verschulden abgestellt hat (was die Regel ist), braucht auch steuerrechtlich nach dem Verschulden nicht gefragt zu werden. Der Verteiler des Vermögens aber haftet nur bei Verschulden, außer wenn er noch aus einem anderen Grunde bürgerlich-rechtlich haftet.

Das gleiche gilt entsprechend für steuerrechtlich rechtsfähige Vermögensmassen (nicht rechtsfähige Stiftungen, Zweckvermögen etc.; für rechtsfähige Stiftungen besteht Liquidationszwang BGB §§ 88, 47). Bei jedem Sondervermögen ist eine Person vorhanden, welche es verwaltet. In der Regel wird diese Person auch über das Vermögen bei der Auflösung verfügen, d. h. es verteilen. Das Zweckvermögen endigt natürlich in dem Zeitpunkt, in welchem das letzte Vermögensstück veräußert wird. Vor der Verteilung des Vermögens hat also der Verwalter (oder wenn bei der Auflösung eine andere Person an seine Stelle tritt, diese Person) für die Bezahlung der Steuerschulden zu sorgen, (AO § 87 Abs. 1) und wird bei Verschulden haftbar nach AO § 90 Abs. 1. Es sind also die gleichen Vorgänge wie bei Liquidation oder der Auflösnng von Personenvereinigungen ohne Liquidation. Freilich bestehen auch hier Möglichkeiten, daß dem Staat seine Steuerforderung verloren geht. Außer dem oben genannten Fall, daß den Verwalter kein Verschulden trifft, ist es auch möglich, daß das Sondervermögen untergeht, ohne daß jemand diesen Untergang vorsätzlich oder fahrlässig herbeigeführt hat. Hier fällt das Steuersubjekt fort, ohne daß vorher die Steuern bezahlt werden konnten. Da weder der Verwalter noch eine andere Person hier haftbar gemacht werden kann, erlischt die Steuerschuld mit dem Wegfall des Subjekts.

Ueber die Haftung können schwierige Fragen dann auftauchen, wenn sich eine Gesellschaft auflöst, deren Mitglieder juristische Personen sind. Wenn eine Liquidation stattfindet, so ist allerdings immer als Liquidator eine physische Person vorhanden, welche für die Bezahlung der Steuern zu sorgen hat und die persönlich haftbar gemacht werden kann. Auch bei der Auflösung ohne Liquidation ist es immer irgend eine physische Person, welche faktisch das Vermögen verteilt. Auch sie kann daher für Benachteiligung des Staates persönlich haftbar gemacht werden. Wenn sie auch in ihren Handlungen den Weisungen der juristischen Person, deren Angestellte sie war, Folge leisten mußte, hindert dies an der persönlichen Haftbarmachung nichts. Fraglich ist hingegen, ob auch die juristische Person als solche mit ihrem Vermögen behaftet werden kann. Die Reichsabgabenordnung bietet hier keine andere Rechtsgrundlage als bei der Haftung der juristischen Person für ihre Angestellten im allgemeinen. Die juristische Person haftet also neben ihrem Organ gesamtschuldnerisch nur dann, wenn einer der Anwendungsfälle der §§ 84 S. 2, 92 Abs. 1, 381 Abs. 1 AO gegeben ist (näheres siehe oben Abschnitt II 1 b am Anfang!) Ist aber der aus juristischen Personen bestehende Verband eine Gemeinschaft, deren Mitglieder nach bürgerlichem Recht haften, so haften die Mitglieder, also die juristischen Personen gemäß AO § 93 auch nach Steuerrecht. Da die aus juristischen Personen bestehenden Gebilde (z. B. Kartelle) meist Gesellschaften des BGB darstellen, wird

der Staat meistens sich für die Ausfälle an die juristischen Personen selbst halten können.

Beim Wegfall der juristischen Person als Steuersubjekt ohne Rechtsnachfolge ist — gleichgültig ob eine Liquidation stattfindet oder nicht — die Regel, daß mit dem Wegfall das Steuerschuldverhältnis erlischt. Die Möglichkeit, daß nach dem Wegfall, der, wie gesagt, immer mit der letzten Vermögensausschüttung identisch ist, noch ein Vermögen auftaucht und dadurch die juristische Person wieder auflebt, ist die einzige seltene Ausnahme von diesem Grundsatz. Daß das Steuerschuldverhältnis erlischt, bedeutet, daß selbstverständlich auch die Nebenansprüche erlöschen und daß eine Fortsetzung eines Prozesses oder einer Vollstreckung undenkbar ist. An sich darf die juristische Person überhaupt nicht aufgelöst werden, solange noch ein Prozeß oder eine Vollstreckung im Gange sind. Sollte trotzdem der Fall vorkommen, daß ein Liquidator oder Vertreter die Auflösung vollzieht, so fällt damit die Partei aus dem Prozeß bezw. der Vollstreckung fort und das Verfahren muß daher eingestellt werden. Daß der betreffende Vertreter für den hierdurch entstehenden Schaden haftbar wird, ist selbstverständlich. Prozeß und Vollstreckung müssen aber gegen ihn als Haftenden, also als Steuersubjekt, neu begonnen werden. Es ist nicht möglich, daß auf Grund einer gegen die Gesellschaft ergangenen Leistungsgebotes in sein persönliches Vermögen vollstreckt wird.

b) Die Auflösung mit Gesamtrechtsnachfolge.

Unter der Rechtsnachfolge in dem hier für das Steuerrecht allein erheblichen Sinne ist die Gesamtrechtsnachfolge in ein Vermögen zu verstehen, bei welcher auch alle Schulden auf Grund Gesetzes oder auf Grund Vertrages auf den Uebernehmer übergehen.[1]) Wenn ein Verein in seiner Satzung die Bestimmung getroffen hat, daß sein Vermögen nach der Auflösung einem andern Verein zukommen soll und dieser andere Verein empfängt bei der Auflösung den ganzen Inhalt der Kasse, so ist dies keine Rechtsnachfolge, welche für die beim Wegfall des Steuersubjekts auftauchenden Rechtsfragen von Belang ist. Der Sondernachfolger hat mit den Steuerschulden des Vorgängers ebensowenig zu tun wie der Vermächtnisnehmer mit denen des Erblassers. Hat dagegen der Verein sich einem anderen angeschlossen und hat der andere sein Vermögen übernommen, so liegt eine steuerrechtlich relevante Rechtsnachfolge vor, denn die Schulden sind mit auf den Erwerber übergegangen. Im ersten Falle kann von dem Verein, der das Vermögen erhalten hat, keine Bezahlung rückständiger Steuerschulden verlangt werden, im zweiten Falle wohl.

[1]) Der Uebergang von Aktiven und Passiven muß gesetzlich oder vertraglich bestimmt sein. Vgl. hierüber auch die Entscheidung des Reichsfinanzhofs 17, 249, die allerdings nur den gesetzlich vorgeschriebenen Uebergang erwähnt. Bei der vertraglichen Uebernahme gilt AO § 100.

Der Vorgang ist also, noch einmal genau umschrieben dieser: das Steuersubjekt erlischt, sein Vermögen geht mit allen Aktiven und Passiven auf Grund Gesetzes oder Vertrages in das Eigentum einer anderen (physischen oder juristischen) Person über. Steuerrechtlich sind hierbei von Bedeutung die §§ 87, 96 und 100 AO nebst den besonderen Bestimmungen des § 97.

Bei allen Fragen der Rechtsnachfolge ist zuerst zu prüfen, ob die aufgelöste juristische Person ein Unternehmen betrieben hat, das nun auf den Nachfolger übergegangen ist. In diesem Falle geht die steuerrechtliche Haftung gemäß AO § 96 am weitesten. Der Uebernehmer haftet mit seinem eigenen Vermögen unbeschränkt für die laufenden und die fortgesetzten, aber noch nicht entrichteten Steuern. Diese Haftung geht sehr weit, sie besteht auch für den Erwerber fort, wenn er das Unternehmen gleich weiterveräußert, nur besteht sie nicht für noch nicht veranlagte Steuern.[1]) Der Staat hält sich hier also einfach an den Rechtsnachfolger selbst. Er braucht nicht einmal darnach zu fragen, ob eine ausdrückliche Uebernahme der Schulden vereinbart war oder nicht, er braucht nicht darnach zu fragen, ob das Unternehmen noch betrieben wird und ob es noch in Händen des Uebernehmers ist. Der Rechtsnachfolger ist selbst Steuersubjekt. Er haftet mit seinem ganzen Vermögen, nicht nur mit dem, was er empfangen hat. Seine Haftung ist nicht beschränkbar.

Für die noch nicht veranlagten Steuern in diesen Fällen und für alle anderen Fälle des Ueberganges gilt AO § 87 Abs. 1. Die Rechtslage ist hier die Parallele zum Erbgang. Nach der Fassung des Paragraphen haben nämlich die Rechtsnachfolger lediglich dafür zu sorgen, daß aus dem übernommenen Sondervermögen die vorher entstandenen Steuerschulden entrichtet werden. Das übernommene Vermögen muß als Sondervermögen allein schon auf Grund dieses Paragraphen angesehen werden, denn der Rechtsnachfolger haftet nur mit dem, was er empfangen hat. Nur wenn er seine Pflichten schuldhaft verletzt, haftet er nach AO § 90 Abs. 1 mit seinem eigenen Vermögen. Daß das übernommene Vermögen als Sondervermögen verwaltet werden muß, ist für die Uebernahme einer Aktiengesellschaft in HGB § 306 Abs. 2 noch ausdrücklich bestimmt. Es ist also hier wohlgemerkt steuerrechtlich keine Rechtsnachfolge in das Steuerschuldverhältnis eingetreten. Steuersubjekt ist das Vermögen der aufgelösten Gesellschaft als Sondervermögen, Verfahrensschuldner ist der Uebernehmer bezw. sein Vertreter.

Die Möglichkeit, den Rechtsnachfolger haften zu lassen, hat der Staat auch dann, wenn er nach AO § 100 den privatrechtlich haftenden Gesamtrechtsnachfolger auf dem Zivilrechtswege heranzieht. Der

---

[1]) Vgl. die Entscheidungen des Reichsfinanzhofs 7, 341; 11, 195 und St. u. W. Bd. 1 Nr. 562, Sp. 591.

Uebernehmer eines Vermögens haftet nach BGB § 419 für die Verbindlichkeiten des bisherigen Schuldners. Allerdings ist seine Haftung auf das, was er empfangen hat, beschränkbar. Der Staat wird daher für die Steuerschuld über AO § 100 gewöhnlich auch nicht weiter kommen wie mit § 87 Abs. 1. Wenn daher das Vermögen des früheren Schuldners irgendwie untergegangen, verteilt oder sonstwie verschwunden ist, und den Uebernehmer dabei bezüglich der Steuerschulden kein Verschulden trifft, ist die Steuerschuld erloschen und der Staat geht leer aus. Nur beim Uebergang von Unternehmen ist die Haftung unbeschränkt.

Endlich schließt aber der Wortlaut der §§ 87 Abs. 1 und 90 Abs. 1 AO die Möglichkeit nicht aus, daß neben dem Uebernehmer des Vermögens auch derjenige haftet, der die Uebergabe des Vermögens vollzogen hat. Es ist z. B. der Fall denkbar, daß der Vorstand eines Verbandes bei einer Fusion bestehende steuerrechtliche Verbindlichkeiten verschweigt. Der Uebernehmer, welcher unverschuldet glaubt, daß alle Schulden getilgt sind, verfügt über das Vermögen des früheren Verbandes, daß es als Sondervermögen aufgelöst wird und daher für die Steuerschuld nicht mehr haften kann. Hier kann das Finanzamt den früheren Vorstand, der schuldhaft gehandelt hat, persönlich haftbar machen. Da diese Haftung bekanntlich von einem schuldhaften Handeln oder Unterlassen abhängt, wird sie nicht allzu häufig vorkommen, aber es ist immerhin von Wichtigkeit, daß die persönliche Haftung, welche bei der Auflösung einer juristischen Person ohne Rechtsnachfolge gegeben ist, grundsätzlich auch durch eine Auflösung mit Rechtsnachfolge nicht ausgeschlossen wird.

Eine besondere Pflicht beim Wegfall des Steuersubjekts ist die Anzeigepflicht von AO § 97. Jeder Mensch, der nicht Rechtsnachfolger ist und der das Vermögen verwaltet, hat dem Finanzamt Verstöße des früheren Steuersubjekts gegen die Steuergesetze, die er erkennt, anzuzeigen. Diese Pflicht besteht nach dem ganzen Wortlaut des Paragraphen bei j e d e r Vermögensübernahme durch eine juristische Person für das Organ, welches das übernommene Vermögen verwaltet. Rechtsnachfolger ist nur die juristische Person, nicht das Organ. Der Vorstand wird somit durch § 97 zu einer Anzeigepflicht gezwungen (bei Unterlassung haftet er persönlich), die gegen die Interessen der juristischen Person sein kann, die er vertritt. Die Reichsabgabenordnung schafft also in diesen Fällen wohl immer für die Person des Vertreters eine Pflichtenkollision, die vom ethischen Standpunkt aus nicht gebilligt werden kann.[1])

Die Rechtsnachfolge in das Vermögen einer juristischen Person bedeutet auch die Nachfolge in die Prozesse und die durch sie

[1]) Sehr treffend ist die Bemerkung von Hensel a. a. O. S. 147: „Der hier Gesetz gewordene Denunziationszwang ist . . . wohl kaum von so erheblichem Nutzen für das Reich, daß er die Nachteile in ethischer Beziehung aufhöbe."

geschaffenen Rechtslagen. Daß mit der Steuerschuld auch alle Nebenansprüche fortbestehen, ist selbstverständlich. Ueber das Verfahren und die Vollstreckung ist dasselbe zu sagen, was beim Erbgang ausgeführt wurde. Der Nachfolger kann Rechtsmittel einlegen, zurücknehmen, darauf verzichten, in das übernommene Vermögen kann nicht vollstreckt werden, ohne daß es eines besonderen Vollstreckungstitels gegen den Uebernehmer bedarf, wenn das Leistungsgebot noch gegen die ursprüngliche, juristische Person ergangen war.

In den Fällen der Gesamtrechtsnachfolge, in welchen der Staat Uebernehmer des Vermögens ist (so vor allem bei der Verstaatlichung von Gesellschaften), wird dasselbe anzunehmen sein, was oben über den Fiskus als Erben ausgeführt wurde. Die vorher entstandenen Steuerschulden müssen im allgemeinen bezahlt werden, ein Erlöschen durch Confusion tritt nur in den Fällen ein, in welchen das Reich selbst nicht steuerfähig ist oder von der Steuer befreit ist; z. B. wird für eine verstaatlichte Aktiengesellschaft keine vor der Verstaatlichung entstandene Vermögenssteuer zu bezahlen sein, wenn der übernehmende Staat das Reich ist.

3. Die juristische Person des öffentlichen Rechts.

Ueber den Wegfall einer juristischen Person des öffentlichen Rechts als Steuersubjekt läßt sich im allgemeinen nur das Gleiche sagen, was für die juristische Person des Privatrechts und des Steuerrechts auch gilt. Die Steuergesetze enthalten in den Bestimmungen über den Wegfall keinen einzigen Hinweis auf eine Sonderbehandlung öffentlich-rechtlicher Körperschaften oder Stiftungen.

Es wird praktisch selten vorkommen, daß eine juristische Person des öffentlichen Rechts sich auflöst, ohne daß eine Gesamtrechtsnachfolge stattfindet. In den großen Gebilden, wie Staaten, Gemeinden, Kommunalverbänden usw. kommt eine solche Auflösung so gut wie niemals vor. Bei einem Erlöschen der Rechtsfähigkeit auf Grund eines Zusammenschlusses aber (Eingemeindungen und dergl.) finden über die Rechtsnachfolge gewöhnlich ausführliche vertragliche oder behördliche Regelungen statt, nach denen dann im Einzelfall auch die Steuerfragen zu lösen sein werden. Im allgemeinen kann für solche Fälle nur festgestellt werden, daß bei dem Fehlen anderer Bestimmungen § 87 Abs. 1 AO durchaus angewendet werden kann, wonach der Rechtsnachfolger aus den Mitteln, die er empfangen hat, die Steuern bezahlen muß. Die juristische Konstruktion, daß das Vermögen des aufgelösten Verbandes noch als steuerrechtlich rechtsfähiges Zweckvermögen weiterbesteht und der Rechtsnachfolger nur Verfahrensschuldner ist, kann auch hier zu Grund gelegt werden.

Bei den kleineren Verbänden (Innungen, Knappschaftsvereinen, Anwalts- und Aerztekammern usw.), die sich mehr an die juristischen Personen des Privatrechts annähern, kommen Auflösungen ohne Rechtsnachfolge vielleicht häufiger vor; die Stellung der Liquidatoren, ihre persönliche Haftung bei Verschulden, das Bestehenbleiben dieser Schuld für den Nachlaß, all das ist ebenso wie bei der juristischen Person des Privatrechts. Auch bei einer Auflösung mit Gesamtrechtsnachfolge entstehen die gleichen Pflichten für den Rechtsnachfolger wie im Privatrecht.

Sehr schwierige Fragen können im öffentlichen Recht auftauchen, wenn ein Liquidator oder irgend ein Vertreter, der an verantwortlicher Stelle bei einer Auflösung tätig war, seine steuerrechtlichen Pflichten verletzt hat und nach der Reichsabgabenordnung haftbar geworden ist. War er nämlich Beamter, so können zwischen den Grundsätzen der Beamtenhaftung und den Vorschriften der Reichsabgabenordnung Widersprüche entstehen. Die Schwierigkeiten können unter Umständen noch vergrößert werden, wenn der Betreffende in seiner Tätigkeit den Befehlen einer vorgesetzten Behörde gehorchte. Grundsätzlich läßt sich vielleicht sagen, daß die Regelung der Beamtenhaftung in einzelnen Gesetzen den steuerrechtlichen Normen vorgeht. Wenn also ein Beamter sich nach der Reichsabgabenordnung haftbar gemacht hat, nach einem für ihn geltenden Spezialgesetz aber die juristische Person des öffentlichen Rechtes, in deren Dienst er steht, für ihn haftet, so haftet sie auch gegenüber dem Finanzamt. Spezielle beamtenrechtliche Vorschriften in Gesetzen und Verordnungen gehen (eben als leges speciales) der Reichsabgabenordnung vor. Da an die Stelle des betreffenden Beamten dann eine juristische Person des öffentlichen Rechtes tritt, erleidet das Reich für seine Steuern durch den Ausschluß der persönlichen Haftung hierbei keinen Schaden. Bei den juristischen Personen, deren Organe keine eigentlichen Beamten sind (Innungen, Knappschaftvereine und dergl.), ist die persönliche Haftung, wie bei den privatrechtlichen Gebilden streng durchzuführen.

Schrifttum.

1. Steuerrechtliche Werke.

Arlt	Kommentar zum Tabaksteuergesetz, Berlin 1926.
Ball	Einführung in das Steuerrecht, 2. Aufl. Mannheim 1922.
Ball	Steuerrecht und Privatrecht, Mannheim 1924.
Becher	Das Steuerrecht der Aktiengesellschaften und der Gesellschaften m. b. H., Berlin 1924.
Becker	Kommentar zur Reichsabgabenordnung, Berlin 4. Auflage 1925, 5. Aufl. 1926.
Blumenstein	Die Bedeutung zivilrechtlicher Begriffe für das moderne Steuerrecht, Festgabe für Huber, Bern 1919.
Buck-Lukas	Handausgabe der Reichsabgabenordnung, Berlin 1920.
Evers	Kommentar zum Körperschaftsteuergesetz, 2. Auflage Berlin 1926.
Friedrichs	Grundzüge des Steuerrechts, Berlin 1925.
Geiler	Kommentar zum Körperschaftsteuergesetz, Mannheim 1921.
Hensel	Steuerrecht Berlin 1924.
Kaufmann-Taeschner	Die Steuerpflicht der Auslandsdeutschen, der Ausländer und der ausländischen Gesellschaften, Berlin 1922.
Kloß	Die Reichsabgabenordnung, 6. Aufl. Berlin 1923.
Koppe	Jahrbuch des Steuerrechts, Berlin seit 1921.
Lassar	Der Erstattungsanspruch, Berlin 1921.
Mayer, Otto	Finanzwirtschaft und Finanzrecht im Handbuch der Finanzwissenschaft, Tübingen 1926, Bd. 1.
Merk	Steuerschuldrecht, Tübingen 1926.
Meyer, E. H.	Steuerrecht und Genossenschaften, Berlin 1920.
Mirbt	Grundriß des deutschen und preußischen Steuerrechts, Leipzig 1926.
Mirre	Kommentar zum Körperschaftsteuergesetz, Stuttgart 1926.
Mrozek-Boethke-Arlt-Pünder	Kommentar zur Reichsabgabenordnung, Köln 2. Auflage 1922, 3. Aufl. 1924.
v. Myrbach-Rheinfeld	Grundriß des (österreichischen) Finanzrechts, München, 2. Aufl. 1916.
Nawiasky	Steuerrechtliche Grundfragen, München 1926.
Popitz	Kommentar zum Umsatzsteuergesetz, Berlin 1921.
Rüde-Mühe-Hauser	Kommentar zur Reichsabgabenordnung, Stuttgart 1922.
Schneider	Das Abgabengewaltverhältnis, Tübingen 1918.
Schranil	Besteuerungsrecht und Steueranspruch, Leipzig 1925.
Sörgel-Becker	Jahrbuch des Reichssteuerrechts, Berlin-Stuttgart seit 1922.
Strutz	Handbuch des Steuerrechts, 2. Aufl. Berlin 1924.
Waldecker	Deutsches Steuerrecht, Breslau 1924.
Zapf-Siegert	Kommentar zum Biersteuergesetz, 2. Auflage Berlin-München 1925.

— Entwurf der Reichsabgabenordnung nebst Begründung, Drucksachen der verfassungsgebenden Deutschen Nationalversammlung Nr. 759, 1919.

— Entscheidungen und Gutachten des Reichsfinanzhofs, amtliche Sammlung.

2. Sonstige Werke.

v. Beling Grundzüge des Strafrechts, 6. u. 7. Aufl. Tübingen 1920.

v. Beling Die Lehre vom Verbrechen, Tübingen 1906.

Brinz Lehrbuch der Pandekten, 2. Aufl. Erlangen 1873.

Crome System des deutschen bürgerlichen Rechts, Tübingen 1900.

Dernburg Das bürgerliche Recht, 3. Aufl. Halle 1906.

Endemann Lehrbuch des bürgerlichen Rechts, Bd. 1 6. Auflage Berlin 1899, Bd. 3, 8. u. 9. Aufl. 1923.

Endemann Grundriß des Erbrechts, Berlin 1923.

Eneccerus Lehrbuch des bürgerlichen Rechts, 22.—24. Aufl. Marburg 1924.

Fleiner Institutionen des deutschen Verwaltungsrechts, 4. Aufl. Tübingen 1919.

Friedrichs Handbuch der Prozeßpraxis, Berlin 1913, 2. Aufl.

Kelsen Allgemeine Staatslehre, Berlin 1925.

Laband Das Staatsrecht des deutschen Reiches, 4. Auflage Tübingen 1914.

Mayer, Otto Deutsches Verwaltungsrecht, München-Leipzig 1914, 2. Aufl.

Nawiasky Bayerisches Verfassungsrecht, München 1923.

Nawiasky Deutsches und Oesterreichisches Postrecht 1909.

Nawiasky Forderungs- und Gewaltverhältnis (in der Festgabe für Zitelmann) 1913.

Planck Kommentar zum bürgerlichen Gesetzbuch.

Reichsgerichtsräte Kommentar zum bürgerlichen Gesetzbuch, Nürnberg, ohne Jahreszahl.

Sarwey Allgemeines Verwaltungsrecht, Tübingen 1884.

Savigny System des heutigen römischen Rechts, Berlin 1840.

Somlò Juristische Grundlehre Leipzig 1917.

Stammler Lehrbuch der Rechtsphilosophie, Berlin 1922.

Stammler Theorie der Rechtswissenschaft, Halle 1911.

Titze Recht der Schuldverhältnisse, Berlin 1923.

Wach Handbuch des deutschen Zivilprozeßrechts Leipzig 1885.

Wimpfheimer Die Gesellschaft des Handelsrechts und des bürgerlichen Rechts im Stadium der Liquidation, München 1908.

— Entscheidungen des Reichsgerichts in Zivilsachen.

3. Aufsätze in Zeitschriften.

Becker Zur steuerlichen Rechtsfähigkeit und Selbständigkeit St. u. W. Bd. 2 Sp. 1072.

Friedrichs Steuerpflicht und Steuerfähigkeit der G. m. b. H. N. St. R. Bd. 6 S. 107.

Goldschmidt Die steuerliche Rechtsfähigkeit, J. W. 1923 S. 587.

v. Hippel	Besprechung von Hensels Steuerrecht Arch. f. öff. R., neue Folge Bd. 8 S. 254.
Jacobi	Steueranspruch, Steuerschuld, Veranlagbarkeit, Zeitgem. Steuerfr. 1920 Bd. 1 S. 121.
Kleemann	Die Steuerpflicht bei Sammelunternehmen, D. St. Bl. Bd. 3 S. 3.
Kleinfellner	Besprechung eines Reichsfinanzhofurteils J. W. 1924 S. 227.
Kloß	Juristische Personen des Steuerrechts. N. St. R. Bd. 1 S. 37.
Kluckhohn	Steuerforderungen und Konkursverfahren N. St. R. 6 S. 103.
Lang	Zum Urteil RFH 7, 207 in J. W. Bd. 51 S. 939.
Nawiasky	vgl. unter 1. „Steuerrechtliche Grundfragen".
Popitz	Die Ideale im Recht und im Steuerrecht Arch. f. öff. R. Bd. 40 S. 129.
Popitz	Die steuerrechtliche Selbständigkeit D. St. Z. B. 10 Sp. 338.
Schranil	Steuerschuld und Veranlagbarkeit. Fin.-Arch. Bd. 37 S. 1.
Taeschner	Steuerpflicht der Ausländer, N. St. R. Bd. 3 S. 5.
Tezner	Die Finanzobligation, Arch. f. öff. R, Bd. 9 S. 504 ff, 519 ff.
Vogel	Die Finanzobligation, Fin.-Arch. Bd. 29 Abt. 2, S. 32.

Verzeichnis der Abkürzungen.

Amtl. Mitt.	=	Amtliche Mitteilungen über die Zuwachssteuer usw., herausgegeben vom Reichsfinanzministerium, Berlin.
Arch. f. öff. R.	=	Archiv für öffentlichesRecht.
D St Bl	=	Deutsches Steuerblatt, Köln.
D St Z	=	Deutsche Steuerzeitung, Berlin.
Entsch.	=	Entscheidungen des Reichsfinanzhofes (zitiert nach Band und Seite).
Fin.-Arch.	=	Finanzarchiv.
J W	=	Juristische Wochenschrift.
N St R	=	Neue Steuerrundschau, Berlin.
RFH	=	Reichfinanzhof (RFH 7, 307 = Entscheidungen Bd. 7, S. 307).
R G Bl	=	Reichsgesetzblatt.
RGZ	=	Entscheidungen des Reichsgerichts in Zivilsachen (zitiert nach Band und Seite).
Sp.	=	Spalte.
St. u. W.	=	Steuer und Wirtschaft, Stuttgart.
Zeitgem. Steuerfr.	=	Zeitgemäße Steuer (-und Finanz-) Fragen, Berlin.
Beitr. O.	=	Beitreibungsordung vom 23. 6. 1923, Reichsministerialblatt S. 595.

Die Abkürzungen der Gesetze sind die üblichen.